

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti
Custom Manufacturing in the Selected Business Company

Student: Bc. Jakub Hobor
Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2016

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Jakub Hobor**

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně

Téma: **Zakázková výroba ve vybrané obchodní společnosti**
Custom Manufacturing in the Selected Business Company

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické vymezení zakázkové výroby
 3. Kalkulační systém
 4. Analýza zakázek ve vybrané obchodní společnosti
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


- KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
- KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
- OCHRANA, František. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek Ekonomická analýza*. Praha: Ekopress, 2014. 153 s. ISBN 978-80-8692-946-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marcela Palochová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

PROHLÁŠENÍ

„Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně. Přílohy č. 1 až 4 jsem samostatně vložil.“

V Ostravě dne 22. 4. 2016

.....
Jakub Kolář
jméno a příjmení studenta

OBSAH

1	ÚVOD	7
2	TEORETICKÉ VYMEZENÍ ZAKÁZKOVÉ VÝROBY	9
2.1	Finanční účetnictví	9
2.2	Manažerské účetnictví	12
2.3	Vnitropodnikové účetnictví	12
2.3.1	Jednookruhové účetnictví	13
2.3.2	Dvouokruhové účetnictví	14
2.4	Charakteristika nákladů	16
2.5	Členění nákladů	17
2.5.1	Druhové náklady	18
2.5.2	Účelové náklady	19
2.5.3	Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik	20
2.5.4	Kalkulační náklady	20
2.5.5	Náklady z hlediska potřeb rozhodování	21
2.6	Členění výnosů	25
2.7	Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví	25
2.7.1	Výkonově orientované účetnictví	25
2.7.2	Odpovědnostně orientované účetnictví	26
2.8	Zakázková výroba	27
2.9	Veřejné zakázky	29
2.9.1	Veřejná zakázka z právního pohledu	29
2.9.2	Veřejná zakázka z ekonomického pohledu	29
2.9.3	Druhy veřejných zakázek	30
2.9.4	Veřejné zakázky podle předmětu	30
2.9.5	Podle výše předpokládané hodnoty	32

3	KALKULAČNÍ SYSTÉM	34
3.1	Předmět kalkulace	34
3.2	Obsah a struktura kalkulací	34
3.3	Metody kalkulací	36
3.3.1	Metoda kalkulace dělením	37
3.3.2	Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly	37
3.3.3	Metoda přírážkové kalkulace	38
3.3.4	Kalkulace sdružených výkonů	39
3.4	Kalkulační systém	40
3.4.1	Propočtová kalkulace	41
3.4.2	Plánová kalkulace	42
3.4.3	Operativní kalkulace	42
3.4.4	Výsledná kalkulace	43
4	ANALÝZA ZAKÁZEK VE VYBRANÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI	44
4.1	Charakteristika společnosti Gama, s.r.o.	44
4.2	Organizační struktura společnosti	45
4.3	Konkurence	48
4.4	Finanční situace společnosti	48
4.5	Přehled veřejných zakázek	51
4.5.1	Výběrové řízení	51
4.5.2	Představení úspěšných zakázek	52
4.6	Úspěšná zakázka Osvětlení cyklostezky Jasenice	52
4.6.1	Předmět veřejné zakázky	53
4.6.2	Výsledky výběrového řízení	53
4.6.3	Cenová nabídka	53
4.7	Úspěšná zakázka Náves v obci Leskovec	56
4.7.1	Představení veřejné zakázky	56

4.7.2	Předmět veřejné zakázky	57
4.7.3	Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky	58
4.7.4	Stanovení pořadí nabídek	58
4.7.5	Přihlášení dodavatelé	59
4.7.6	Cenová nabídka	59
4.8	Neúspěšná zakázka zateplení Zděchov	61
4.8.1	Předmět veřejné zakázky	61
4.8.2	Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky	61
4.8.3	Přihlášení dodavatelé	61
4.8.4	Přihlášení dodavatelé	61
4.8.5	Výběrové řízení	62
4.9	Neúspěšná zakázka rekonstrukce tělocvičny ZŠ Šafaříkova	64
4.9.1	Předmět veřejné zakázky	64
4.9.2	Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky	65
4.9.3	Přihlášení dodavatelé	65
4.9.4	Výběrové řízení	65
4.9.5	Cenová nabídka	65
4.10	Návrh a doporučení	68
4.10.1	Optimalizace cenové nabídky k neúspěšným zakázkám	68
4.10.2	Konkurenční výhoda Gamy, s.r.o.	70
4.10.3	Orientace na úspěšné projekty	71
4.10.4	Motivační program pro zaměstnance	72
5	ZÁVĚR.....	73
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	74
	SEZNAM ZKRATEK	76
	PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
	SEZNAM PŘÍLOH	

PŘÍLOHY

1 ÚVOD

Česká republika v posledních letech od založení Evropské unie zaznamenala větší počet vyhlášení veřejných zakázek. Zmíněná Evropská unie dotuje veřejné zakázky z evropských fondů, které využívají nejen kraje v ČR, ale i větší města a obce, které revitalizaci zejména veřejných prostor (náměstí, návsí) také potřebují.

Do výběrového řízení se může přihlásit jakákoliv firma, která splňuje zadaná kritéria veřejné zakázky. Kritéria stanovuje zadavatel veřejné zakázky, což ve většině případů se přisuzuje hlavním řídicím orgánům měst, které jsou s problematikou nejlépe seznámeni.

Diplomová práce se zaměří na veřejné zakázky vyhlášené ve Zlínském kraji, do kterých se přihlásila stavební firma Gama, s.r.o. Tato společnost Gama s.r.o. je pro diplomovou práci klíčová pro rozbor čtyř veřejných zakázek, které autorovi diplomové práce byly poskytnuty k analýze. Předmětem podnikatelské činnosti společnosti Gama s.r.o., jsou stavební práce, které zahrnují komerční stavby, stavby občanské vybavenosti, průmyslové a bytové výstavby, dopravní stavby a poskytování služeb souvisejících se stavební výrobou.

V diplomové práci se dle logických návazností pracuje s metodou postupu. Metoda postupu je důležitá pro pochopení souvislostí pro vyhlášení veřejných zakázek, které musí akceptovat nejen strana zadavatele, ale také vítězná strana dodavatele zakázky. Proto diplomová práce v teoretické části pracuje s metodou deskripce, která blíže specifikuje teoretické poznatky vnitropodnikového účetnictví, finančního účetnictví, které bylo upraveno o změny z roku 2016. Další kapitoly teorie popisují manažerské účetnictví spojené s kalkulacemi, ze kterých autor diplomové práce vycházel pro praktickou část analýzy veřejných zakázek firmy GAMA s.r.o..

V praktické části diplomové práce se využívá metoda popisu, která představila společnost GAMA s.r.o. dle historie, hlavních činností podniku a finanční situace.

Metoda analýzy s metodou komparace vymezily úspěšné a neúspěšné veřejné zakázky z pohledu předmětu veřejné zakázky, výběrového řízení, nabídkové ceny a sestaveného rozpočtu od dodavatelů.

Stanovený cíl diplomové práce pro teoretická východiska je specifikovat a popsat základní problematiku účetnictví v České republice, která navazuje na oblast členění nákladů a výnosů a typu veřejných zakázek. Další cíl pro teoretickou část byl rozbor a popis kalkulačního systému, kde byly rozebrány druhy kalkulací a kalkulačních metod.

Cílem praktické části je seznámení se společností GAMA s.r.o., kde se blíže zanalyzuje finanční výkonnost společnosti a postavení na stavebním trhu. Návrhy a doporučení jsou

závěrečným cílem celé diplomové práce. Budoucí návrhy a doporučení podniku se zaměří na vymezení konkurenční výhody společnosti, snížení nabídkové ceny při sestavování rozpočtu zakázky, což pro budoucí zakázky může znamenat vyšší úspěšnost při výběrovém řízení u veřejných zakázek.

Vlastní návrhy, doporučení, komentáře a připomínky, závěrečné ustanovení jsou v diplomové práci psány kurzívou.

2 TEORETICKÉ VYMEZENÍ ZAKÁZKOVÉ VÝROBY

Každý podnik si klade za cíl efektivní zhodnocení vloženého kapitálu a dosáhnout určitého zisku. Aby podnik dosáhl těchto cílů, je nutno vynaložit vstupy takovým způsobem, aby hodnota výstupů byla vyšší než hodnota vstupů. Tyto vstupy a výstupy lze měřit různými způsoby (ve věcné podobě a v naturálním vyjádření nebo v peněžním vyjádření). Vstupy a výstupy podniku v peněžním vyjádření jsou zobrazeny v účetnictví a to ve vymezeném časovém období. [1]

V současné době existují tři základní druhy účetnictví: finanční účetnictví, manažerské účetnictví, vnitropodnikové účetnictví.

2.1 Finanční účetnictví

Finanční účetnictví představuje primární zdroj informací pro vlastníky podniků a potenciální investory.

Cílem finančního účetnictví je poskytovat věrohodné informace o finanční situaci, hospodaření firmy a sestavovat pravdivé a věrné finanční výkazy pro externí uživatele (banky, dodavatele, investory, státní orgány). Prostřednictvím finančních výkazů jsou managementem informováni o stavu a zhodnocení majetku podniku. Jelikož část struktury informací vykazovaných ve finančním účetnictví např. účetní závěrka, jenž je zveřejňována a jsou tak k dispozici i konkurenčním podnikům, snaží se podnik skrýt hlavní faktory, které vedou k podnikatelskému úspěchu (informace o zisku z prodeje konkrétního výkonu, o zákaznících nebo o distribučních kanálech).

Ve finančním účetnictví se v rámci účetní závěrky mohou zveřejnit následující výkazy:

- **rozvaha** - ukazuje informace o finanční pozici podniku, která je vyjádřena celkovou výší aktiv podniku a zdroje jejich financování;
- **výkaz zisku a ztráty** - zobrazuje informace o finanční výkonnosti podniku. Výsledkem je hospodářský výsledek za sledované účetní období;
- **výkaz peněžních toků (Cash Flow)** - informuje o vývoji peněžních toků ve vykazovaném účetním období;
- **výkaz o změnách vlastního kapitálu**. [1]

Od 1. 1. 2016 díky účinnosti novely Zákona o účetnictví dochází v účetnictví ke kategorizaci účetních jednotek podle jejich velikosti s ohledem na aktiva, obrát a počet zaměstnanců. Každá účetní jednotka je povinna sledovat, do které kategorie spadá. Rozlišují se čtyři kategorie účetních jednotek:

- mikro účetní jednotka,
- malá účetní jednotka,
- střední účetní jednotka,
- velká účetní jednotka.

Kategorie, do které spadá účetní jednotka, se zjistí podle stanovených kritérií k rozvahovému dni. Účetní jednotka je umístěna do příslušné kategorie, jestliže překročí alespoň dvě z těchto tří kritérií:

- hodnota aktiv se rozumí celková suma aktiv zjištěných z rozvahy;
- čistý obrat představuje výši výnosů, které jsou sníženy o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené dvanácti;
- počet zaměstnanců je průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců na základě metodiky Českého statistického úřadu. [15, 14]

Tab. 2.1: Kategorizace účetních jednotek od roku 2016

Kategorie	Kritéria		
	Aktiva (mil. Kč)	Čistý obrat	Počet zaměstnanců
Mikro	9	18	10
Malá	100	200	50
Střední	500	1000	250
Velká	nad 500	nad 1000	nad 250

Zdroj: [15] - vlastní zpracování

Pokud účetní jednotka překročí či přestane překračovat dvě mezní hodnoty ve dvou po sobě jdoucích rozvahových dnech, změny od začátku následujícího účetního období kategorií účetní jednotky.

S rozdělením podniků do kategorií dochází i ke změnám v povinnostech zveřejňování finančních výkazů. [14, 17]

Mikro a malé účetní jednotky nemají povinnosti sestavovat přehled o peněžních tocích ani přehled o změnách vlastního kapitálu. V příloze k účetní závěrce mohou uvádět pouze část informací (sestavení přílohy v základní rozsahu). Mikro jednotky nepodléhají auditu (jen v případě stanoveném dle zvláštního předpisu). Malé účetní jednotky mají povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem a sestavovat výroční zprávu v případě stanoveném dle zvláštního předpisu nebo při splnění podmínek podle zákona o účetnictví § 20 - ověřování

účetní závěrky auditorem. Mikro a malé jednotky, které nepodléhají auditu, mají možnost sestavovat výkazy účetní závěrky ve zkráceném rozsahu.

Střední a velké účetní jednotky mají povinnost sestavit a zveřejnit účetní závěrku, která obsahuje kromě rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy, i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. [14, 17]

Zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy mají povinnost všechny účetní jednotky, které jsou zapsané ve veřejném rejstříku nebo v jakémkoliv rejstříku. Lhůta pro zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy je u účetních jednotek nepovinných auditu do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované závěrky. Pro účetní jednotky s povinným auditem je lhůta 30 dní od ověření účetní závěrky auditorem. [14, 17]

Změny ve finančním účetnictví zasahují i do směrné účetní osnovy. Vznikl pro podnikatele nový účetní standard (**024**), který obsahuje návod, jak realizovat převod mezi položkami výkazů dle struktury do roku 2015 a novou strukturou výkazů platnou od roku 2016.

Mezi nejdůležitější změny v účetní osnově jsou účetní skupiny 58. Od roku 2016 je účetní skupina **58 - Mimořádné náklady** nahrazena účetní skupinou **58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Účty** účetních skupin 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a 62 – Aktivace jsou přemístěny do účetní skupiny 58. Účetní skupina 68 - Mimořádné výnosy je od roku 2016 zrušena. V souvislosti s tím dochází ke změnám i v účtování změny stavu zásob vlastní činnosti. Přírůstky a úbytky zásob se neúčtují jako o výnosech, ale prostřednictvím příslušného nákladového účtu v účtové skupině 58. O přírůstku zásob se účtuje ve prospěch příslušného účtu nákladů a o úbytku zásob bude účtováno na vrub tohoto účtu. Účtování aktivace zásob a dlouhodobého majetku vlastní činností se účtuje jako o snížení nákladů ve prospěch nákladového účtu ve skupině 58. [14, 17]

Změny postihly i oceňování zásob vlastní činnosti. Vlastní náklady u zásob, které jsou vytvořené vlastní činností podniku, představují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti. Do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.

Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve skutečné výši nebo podle kalkulace výroby vymezené účetní jednotkou. [14, 17]

Vlastní náklady představují přímé náklady a zahrnují poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Náklady na prodej se do vlastních nákladů nezahrnují. [14, 17]

Každá účetní jednotka si volí metodu ocenění individuálně, avšak musí respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Nová je i díky implementaci evropské směrnice i struktura výkazu zisku a ztráty v druhovém členění. Srovnání struktura výkazu zisku a ztráty v druhovém členění lze vidět v **Tab. 2.2.** [14, 17]

Tab. 2.2: Ukázka struktury výkazu zisku a ztrát ve druhovém členění roku 2015 a 2016

2015	2016
I. Tržby za prodej zboží	I. Tržby z prodeje výrobků a služeb
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	II. Tržby za prodej zboží
+ Obchodní marže	A. Výkonová spotřeba
II. Výkony	A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
+ Přidaná hodnota	A.2. Spotřeba materiálu a energie
Osobní náklady	A.3. Služby
Daně a poplatky	B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)
Odpisy dlouhodobého majetku	C. Aktivace (-)

Zdroj: [17] - vlastní zpracování

2.2 Manažerské účetnictví

Podle Fibírové (2015) lze definovat manažerské účetnictví následovně: „*Manažerské účetnictví je proces identifikace, měření a předávání (sdělování) ekonomických informací s cílem umožnit kvalifikované posouzení a rozhodování uživatelů těchto informací.*“

Hlavním cílem manažerského účetnictví je ve zjišťování, třídění, analýze a vykazání informací a to způsobem, který umožní managementu řídit vztah mezi vynaloženými zdroji a dosaženými výsledky, ovlivňovat faktory ekonomické vývoje podniku, podporovat jeho výkonnost a zlepšovat finanční pozici. Manažerské účetnictví čerpá a využívá informace z mnoha informačních zdrojů (např. marketingové studie). Je tudíž nedílnou součástí manažerského informačního systému. [1]

2.3 Vnitropodnikové účetnictví

Vnitropodnikové účetnictví (dále jen VPÚ) je významným nástrojem pro řízení podniku. Má za cíl poskytovat důležité informace pro vedení podniku o nákladech výrobků a služeb, o hospodaření uvnitř podniku, zpravidla dle jednotlivých hospodářských středisek. [3]

Z hlediska úkolů VPÚ sleduje podle jednotlivých hospodářských středisek:

- náklady a výnosy získané z finančního účetnictví včetně těch, které vznikají z výkonů a dodávek mezi středisky;

- stav zásob, které byly vytvořeny vlastní činností (např. stav nedokončené výroby, polotovary vlastní výroby);
- účtování časových rozlišení nákladů a výnosu, které nebyly sledovány ve finančním účetnictví. [3]

Z hlediska řízení podniku VPÚ zajišťuje podklady pro kontrolu hospodaření v kratších obdobích než je klasické účetní období stanovené zákonem o účetnictví. Délku účetního období (ve VPÚ obvykle kalendářní měsíc) určuje účetní jednotka.

V praxi se vyskytují podle české legislativy tři formy vnitropodnikového účetnictví:

- **jednookruhové účetnictví** – Náklady a výnosy se vykazují v analytické evidenci finančního účetnictví;
- **dvouokruhová účetnictví** – Náklady a výnosy jsou vedeny v samostatném účetním okruhu;
- **kombinace** jednookruhového a dvouokruhového účetnictví. [3]

2.3.1 Jednookruhové účetnictví

Jednookruhové účetnictví představuje jedno z forem VPÚ. Cílem je zajistit potřeby uživatelů finančního a manažerského účetnictví v rámci jediného okruhu pomocí analytických účtů, ve kterých se evidují veškeré transakce, a které umožňují získávat informace dle požadavků uživatelů. Základní podmínkou použití jednookruhového účetnictví je vytvoření analytické evidence. Při odlišném zobrazení účetních informací ve finančním a manažerském účetnictví se využívají rozdílové účty. Jednookruhová účetní soustava je zobrazena na schématu (Schéma 2.1). [3, 2]

Schéma 2.1: Schéma jednookruhového účetnictví



Zdroj: [2] - vlastní zpracování

Jednookruhové účetnictví sleduje na analytických účtech náklady a výnosy podle hospodářských středisek na analytických účtech nebo v analytické evidenci na 5. a 6. účtové třídě. Jednotlivé syntetické účty nákladů a výnosů se analyticky člení podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů. Účetní jednotky jsou povinny doplnit o tyto účty účetní rozvahu. [3]

Při řešení pojetí vnitropodnikového účetnictví je nutné dobře zvážit, co musí vnitropodnikového účetnictví postihnout. V nejjednodušší formě se VPÚ provádí pouze třídění nákladů a výnosů podle druhů s možností dalšího členění například podle jednotlivých útvarů a položek kalkulačního vzorce. Tato forma se používá v podnicích služeb a ve výrobních podnicích s jednoduchou výrobou (výroba jednoho výkonu), kde není mnoho převodů mezi jednotlivými hospodářskými středisky. [3]

V rozšířenější formě se zapracovávají i převody mezi hospodářskými středisky (interní náklady a výnosy) a zapisují se ve VPÚ podvojným zápisem na účty, které se nevyužívají ve finančním účetnictví (obvykle v účtových skupinách 59 Daně z příjmů a 69 Převodové účty). Tyto účty nemají vliv na celkový hospodářský výsledek podniku, ale slouží pro zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodářských středisek. Tato forma se používá u velkých podniků, kde dochází k převodům mezi jednotlivými hospodářskými středisky. [3]

Výhodou jednookruhové účetnictví je zavedení pouze jednoho účetního okruhu, který poskytuje přehled o stavu a pohybu nedokončené výroby a hotových výrobků. Nevýhodou je rozsáhlá analytická evidence, která může při zadávání vést k chybě. V České republice se nejčastěji používá především jednookruhové účetnictví. [3]

Podkladem v jednookruhovém účetnictví jsou převodky, vnitropodnikové faktury nebo vnitřní účetní doklady. Zápisy se provádějí většinou až měsíčními obraty. Vnitropodnikové výkony (nedokončená výroba, polotovary, výrobky, aktivace atd.) se oceňují ve vlastních nákladech. [3]

Při účtování v jednookruhovém účetnictví se používá pro zachycení nákladů na jednotlivých útvarech analytické členění účtů finančního účetnictví. Analytický účet může mít v podstatě libovolný počet míst. K účtování se používá účetní software, který umožňuje třídění nákladů a výnosů nejen podle druhů, ale i podle hospodářských středisek. Při členění na analytické účty je nezbytné sestavit číselník nebo pouze seznam středisek. [3]

2.3.2 Dvouokruhové účetnictví

U dvouokruhového účetnictví jsou odděleny dva okruhy účetnictví (finančního a vnitropodnikového účetnictví), v němž se zajišťují požadavky každé skupiny uživatelů (externích a interních) v samostatně odděleném okruhu.

Z pohledu managementu může pro podnik představovat výhodu v rámci bezpečnosti účetních informací. Důvěrnost je zaručena tím, že účetních informací ve VPÚ, která jsou určena jen pro řízení podniku a nejsou předmětem zveřejňování těchto informací. [1]

Z pohledů uživatelů oba okruhy fungují relativně samostatně, ale mají mezi sebou vzájemné vztahy. Zaznamenávání účetní informací probíhá pomocí tzv. **spojovacích** a **rozlišovacích** účtů. Spojovací účty vyjadřují pohyby hospodářských transakcí mezi oběma účetními okruhy. Nejčastěji se spojovací účty používají k nákladům, výnosům z prodeje, výnosům k aktivaci vnitropodnikových výkonů, k zásobám. Hlavní funkcí spojovacích účtů je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví jako je podvojnost a souvztažnost. [1]

Rozdílové účty se používají k zachycení z případného rozdílného ocenění převáděných hospodářských transakcí v obou okruzích. Tyto účty jsou využívány pro vrcholové vedení, které poskytuje důležité informace pro analýzu hospodářského výsledku zjištěném ve finančním účetnictví. Rozdílové účty je důležité vhodně číselně označit, aby bylo zaručeno, že informace z těchto účtů byly poskytovány pouze vrcholovému vedení a tudíž nebyly k dispozici na nižších úrovních vnitropodnikového řízení. [1, 2, 3]

Znázornění vztahu spojovacích a rozlišovacích účtů ve dvouokruhovém účetnictví ve zjednodušené formě lze vidět na schématu 2.2.

Schéma 2.2: Schéma dvouokruhového účetnictví



Zdroj: [2] - vlastní zpracování

Účtování ve dvouokruhovém účetnictví

Vedení VPÚ se v druhém okruhu využívají účtové třídy 8 a 9. Rozčlenění těchto účtů na jednotlivé účtové skupiny a syntetické účty je v kompetenci podniku. O tyto účty je povinen podnik doplnit účtový rozvrh. [3]

K propojení s finančním účetnictvím se používají následující spojovací účty:

- spojovací účet k nákladům - slouží pro převod nákladů mezi VPÚ a finančním účetnictvím;
- spojovací účet k výnosům - slouží pro převod výnosů mezi VPÚ a finančním účetnictvím;
- spojovací účet k zásobám - slouží pro převod zásob mezi VPÚ a finančním účetnictvím.

Pro účtování hospodářských středisek se použije vnitřní účetní okruh (VPÚ účetnictví). Nejdříve se převedou náklady zaúčtované ve finančním účetnictví v účtové třídě 5 pomocí spojovacího účtu k nákladům a rozdělí je podle hospodářských středisek. [2, 3]

2.4 Charakteristika nákladů

Náklady jsou tokovou veličinou, které zachycují spotřebu ekonomických vstupů vynaložené za konkrétním účelem. Pro podnik představují důležitý faktor, který může ovlivnit úspěch v podnikání. Náklady se vždy vztahují ke konkrétnímu předmětu činnosti podniku (výrobek, služba). [7]

Náklady se většinou přiřazují:

- v období, ve kterém vznikly,
- období, se kterým věcně a časově souvisí,
- k výkonu, ke kterému se vztahují. [1, 2, 7]

Náklady jsou vnímány externími a interními uživateli účetních informací odlišně.

Externí uživatelé účetních informací mají přístup jen k výkazům finančního účetnictví (rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o peněžních tocích) a k informacím zveřejněných ve výroční zprávě a v účetní závěrce. Externí uživatele chápou náklady jako peněžně vyjádření snížení vlastního kapitálu ve sledovaném období. [7]

Interní uživatelé účetních informací mají rozhodovací pravomoci a jsou odpovědní za výsledky činnosti podniku. Interní uživatelé jsou například vlastníci podniku, kteří vykonávají manažerské funkce. Interní uživatelé vyžadují více informací o nákladech, které potřebují pro řízení podniku a pro rozhodování o budoucích variantách podnikatelských procesů. [7]

Pojetí nákladů v účetnictví rozlišujeme ve dvou oblastech:

- pojetí nákladů ve **finančním účetnictví**,
- pojetí nákladů v **manažerském účetnictví**.

Finanční účetnictví definuje náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který má za následek snížení aktiv nebo přírůstek dluhů, což vede k poklesu vlastního kapitálu. Náklady

ve finančním účetnictví jsou typické volnou vazbou k výkonům podniku. Náklady zahrnují nejen nezbytně vynaložené prostředky na zajištění podnikatelské činnosti, ale i výdaje společenského charakteru (např. dary) a položky, které rozdělují konečný výsledek činnosti např. daň ze zisku, odměny orgánům společnosti. Náklady tohoto pojetí vyjádřeny v účetních cenách nebo evidované hodnotě nárůstů pasiv, což vyhovuje potřebám externích uživatelů. [1, 2, 7]

V manažerském účetnictví jsou náklady chápány jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností. Pro toto pojetí nákladů je nutné zajistit racionální hospodárnost vynaložených nákladů, tzn. porovnat skutečnou výši nákladů s předem stanoveným úkolem. Takto vymezené náklady mají podstatné následující rysy:

- **účelnost:** je vynaložení nákladů, které je racionální a přiměřené výsledku činnosti,
- **účelový charakter:** je zhodnocení vynaložených ekonomických zdrojů. [7]

2.5 Členění nákladů

V následujících dílčích kapitolách je popsána základní struktura a členění nákladů. Členění nákladů podle různých kritérií je základním předpokladem pro aplikaci dalších nástrojů manažerského účetnictví. Z tohoto důvodu je důležité znát strukturu a příčinu vzniku nákladů, aby bylo možné správně řídit a případně ovlivňovat vznik nákladů. [7]

Z hlediska vztahu k manažerským rozhodnutím, lze členit náklady do dvou základních skupin:

- druhové členění nákladů,
- účelové členění nákladů.

Z hlediska účinného řízení nákladů je vhodné podrobnější členění nákladů:

- na náklady podle vzniku odpovědnosti,
- náklady kalkulací,
- náklady z hlediska rozhodování. [1, 2, 7]

V manažerském účetnictví představuje členění nákladů relativně samostatný problém. Cílem je nejen **rozlišit nákladové druhy**, ale i rozpoznat **účel** vzniku a vývoje vynaložení nákladů a na základě toho vytvořit vhodné nástroje řízení nákladů. [7]

Schéma 2.3: Členění nákladů podle základních rozhodovacích úloh



Zdroj: [1] – vlastní zpracování

2.5.1 Druhové náklady

Nejčastěji používané členění nákladů. Jedná se o rozdělení nákladů, které odpovídá pojetí nákladů ve finančním účetnictví. Z pohledu vnějšího okolí se náklady projevují v podobě jednotlivých druhů. Mezi nejčastěji využívané nákladové druhy patří spotřeba materiálu včetně paliv a energie, spotřeba a použití externích prací a služeb, mzdové a osobní náklady včetně zdravotního a sociálního pojištění, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a finanční náklady. [7]

Pro druhové členění jsou charakteristické tři základní vlastnosti nákladových druhů:

- Představují náklady **prvotní**. Význam slova prvotní je synonymem pro náklady, které vstupují poprvé do podniku;
- Jsou to náklady **externí**. O externí vlastnosti lze hovořit v případě, že náklady vzniknou při spotřebě výrobku a služeb u externích subjektů;
- Jedná se o náklady **jednoduché**. Jednoduchost znamená, že náklady už nelze dále v podniku rozložit na jednodušší složky nákladů (např. spotřeba uhlí). [7]

Druhové členění nákladu slouží jako informační základna při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi zdroji podniku a jeho okolím.

Výhodou druhového členění je **průkaznost** a **jednoznačnost** výše vynaložených nákladových druhů v podniku. Další výhodou při použití tohoto členění je neschopnost konkurence sledovat efektivnost podniku, protože ve výkazu zisku a ztráty, který lze získat z veřejně dostupných zdrojů (např. z výroční zprávy), je v položce obsaženo více různých nákladových druhů. [1, 2, 7]

Nevýhodou tohoto členění je, že neposkytují informaci o účelnosti vynaložených nákladů. U zakázkové výroby není vhodné použít druhové členění, jelikož zde převládají **externí služby a osobní náklady** (převládají mzdy režijních pracovníků), u kterých je nutno znát účel vynaložení těchto nákladů. [7]

2.5.2 Účelové náklady

Na druhové členění nákladů navazuje podrobnější členění, a to podle **účelu** jejich vynaložení. Účelové členění nákladů umožňují posoudit **přiměřenost** vývoje nákladů, řídit jejich hospodárnost a ve vazbě na vývoj výnosů z prodeje řídit zisk. Účelové náklady lze pojmout, že jsou v těsném vztahu ke konkrétním výkonům a činnostem. Toto členění nákladů je podstatnou úlohou vnitropodnikového účetnictví, které dává další podklady pro řízení podniku, jelikož poskytují informaci o spoření, investování a překračování rozpočtu v podniku.

Náklady se zpravidla rozčleňují dle **vztahu k procesu a výrobním činnostem** (technologické náklady a náklady na obsluhu, zajištění a řízení) a **dle způsobu kontroly** hospodárnosti (jednicové a režijní). [1, 2, 7]

Do první skupiny účelových nákladů patří náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení, které mají vazbu na podnikové výkony jako celek. Toto členění základní informací pro rozhodování managementu, protože náklady na obsluhu a řízení se mění vlivem jiných faktorů než náklady technologické. Např. mzdy vedoucích pracovníků jsou náklady na řízení, protože jejich změna není ovlivněna množstvím nebo strukturou vytvořených výkonů, ale souvisí se změnou organizace řízení firmy. [7]

Náklady technologické mají název odvozený od skupin nákladů, jejichž vyvolání došlo při působení technologie. Například lze uvést náklad na spotřebu materiálu, pronájem výrobní haly, mzdy výrobních dělníků nebo náklady, které představují odpisy výrobního stroje.

Náklady na obsluhu a řízení slouží k vytvoření zajištění a udržení struktury výrobního procesu v podniku. Jedná se o náklady na provoz budov (spotřeby energie v kancelářích, úklid) mezd administrativních pracovníků, náklady na informační systém náklady na opravy. [7]

V praxi se velmi často využívá členění nákladů podle stanovení nákladového úkolu dle **jednicových a režijních nákladu** ve vztahu ke konkrétnímu výkonu. Jedná se o podrobnější členění. [7]

Jednicové náklady představují část technologických nákladů, které jsou v každém výrobku a bezprostředně souvisí s konkrétní jednotkou výkonu. Tyto náklady se řídí normou

spotřeby. Norma spotřeby představuje nástroj řízení a je stanovena v naturálních jednotkách a vyjadřuje spotřebu ekonomických zdrojů (spotřeba materiálu, práce). Příkladem jednicových nákladů jsou náklady na základní materiál, mzdy výrobních dělníků. [7]

Režijní náklady zahrnují náklady na obsluhu, zajištění a řízení, ale obsahují i část technologických nákladů, které ovšem nesouvisí s konkrétní jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem). Vyjádření těchto nákladů se řídí rozpočtem. Rozpočet režijních nákladů vymezí úkol určitému útvaru na dané období a rozsah činností. Režijní náklady mohou být náklady na pomocný materiál, mzdy pomocných dělníků, odpisy strojů, pronájem výrobní haly.

V některých případech se používá tzv. **účelové členění nákladů po linii útvarů**. Cílem je rozlišit náklady podle odpovědnostních středisek, ve kterém vznikly. [7]

2.5.3 Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik

Náklady podle odpovědnosti za jejich vznik se dělí **na náklady zachycené podle jednotlivých míst vzniku** a náklady **interní**.

Náklady **zachycené podle jednotlivých míst vzniku** jsou základním východiskem pro optimální využití potencionálních výrobních možností vnitropodnikových středisek. [7]

Při členění nákladů zachycené podle jednotlivých míst vzniku je nutno určit tzv. odpovědnostní střediska. Jedná se o vnitropodnikové útvary, kterým jsou přiřazovány náklady podle odpovědnosti. Střediska tvoří organizační strukturu podniku. Hlavní typy odpovědnostních středisek z hlediska pravomoci a odpovědnosti za hodnotově vyjádřené výsledky jsou nákladové, ziskové, rentabilitní, investiční, výnosové a výdajové. [1, 2, 7]

Náklady **interní** vznikají ve odebírajícím středisku, který předává dílčí výkon mezi ostatní útvary v rámci podniku. Cílem tohoto členění je identifikovat dílčí výkony, které předávají útvary jiným útvarům a ocenění těchto výkonů na úrovni vnitropodnikových cen. Výše interních nákladů je dána množstvím dílčími výkony a vnitropodnikovým oceněním. [7]

Důležitou vlastností těchto nákladů je, že jde o náklady druhotné, což znamená, že do podniku tyto náklady vstupují podruhé. Poprvé se projevilo ve středisku, který dílčí výkon provedlo. Další vlastností je, že se jedná o náklady složené, jelikož je lze rozložit na původní nákladové složky, které byly při realizaci druhotného výkonu spotřebovány. [1, 2, 7]

2.5.4 Kalkulační náklady

Kalkulační členění představuje zvláštní typ účelového členění a se definuje jako vztah k dílčím nebo finálním výkonům. Pro následující členění je rozhodující znát přiřaditelnost a zjištělnost nákladů na jednotku výkonu (kalkulační jednici). Kalkulační členění je zároveň

důležité pro sestavení kalkulace. Z hlediska způsobů přiřazení nákladů je lze rozčlenit do dvou kategorií:

- přímé náklady,
- nepřímé náklady.

Přímé náklady souvisí s konkrétním druhem výkonu, přičemž výše daného výkonu je zjištělná (např. vážením a měřením). Příkladem přímých nákladů jsou např. náklady na jednicový materiál, náklady na přípravu manuálu k produktu. **Nepřímé náklady** nelze zjistit na daný výkon, jelikož se nevážou k jednomu druhu výkonu. Příkladem nepřímých nákladů jsou např. odpisy strojů, pronájem výrobní haly, mzdy administrativních pracovníků. [1, 2, 7]

2.5.5 Náklady z hlediska potřeb rozhodování

Z hlediska budoucího vývoje podnikatelské filozofie a manažerského účetnictví je orientace na informace pro rozhodování velmi důležitá. Proto se v teorii využívají **náklady z hlediska potřeb rozhodování**. Náklady jsou rozděleny podle závislosti na objemu výkonů, kdy se člení na variabilní a fixní náklady.

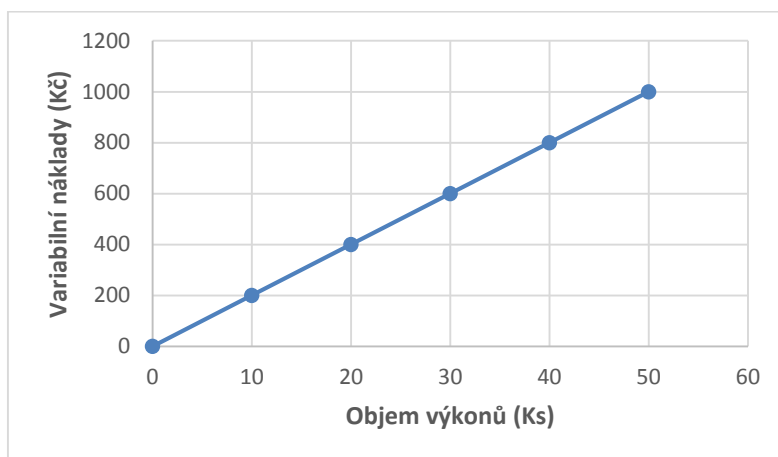
Obě skupiny nákladů je nutné správně rozlišit, kdy je potřebné rozpoznat příčinu vývoje, odlišit jejich rozdíly při stanovení nákladového úkolu.

Náklady opakovaně vkládané při každém výkonu se nazývají **variabilní náklady**. Variabilních nákladů tvoří nejen náklady jednicové, které jsou vyvolané jednotkou výkonu, ale i část režijních nákladů, které vznikly na základě spotřebovaných určitým množstvím výkonů. Tedy celkový objem roste konstantě. Při dalším výkonu se musí náklady opakovaně vynaložit.

Dle typu závislosti variabilních nákladů na objemu výkonu rozlišujeme **proporcionální** náklad, **podproporcionální** náklady a **nadproporcionální** náklady. [1, 2, 7]

Proporcionální náklady se mění přímo úměrně se změnou objemu výroby. Celkové proporcionální variabilní náklady lze vidět na Grafu 2.1 lineární průběh.

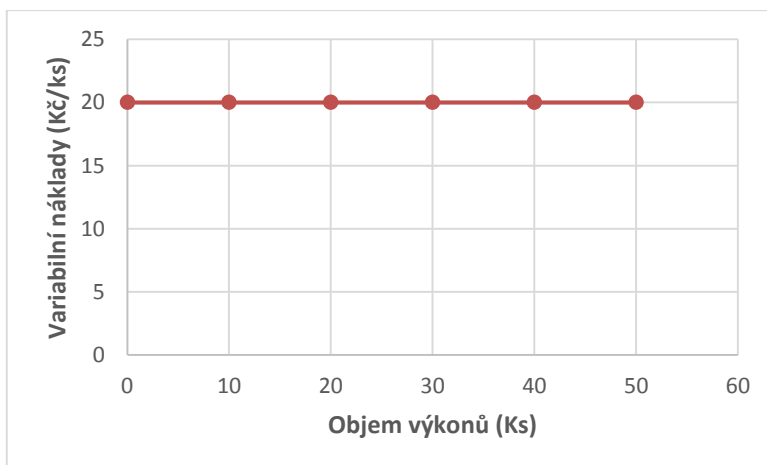
Graf 2.1: Vývoj celkových variabilních nákladů v závislosti na objemu výkonu.



Zdroj: Vlastní zpracování

Jednotkové proporcionální variabilní náklady jsou znázorněny na Grafu 2.2.

Graf 2.2: Vývoj jednotkových variabilních nákladů v závislosti na objemu výkonu



Zdroj: Vlastní zpracování

Příkladem proporcionálních nákladů je např. část nákladů na opravy automobilů, které byly vyvolány ujetými kilometry nebo spotřeba přímého materiálu, úkolová mzda výrobních dělníků.

V praxi je nejběžnější typ podproporcionálních nákladů, kdy jejich celková výše nákladů roste pomaleji než objem produkce. Vývoj je vyjádřen kvadratickou funkcí. Grafem je konkávní parabola. Z grafu vyplývá, že náklady jsou **degresivní** (náklady klesají z rostoucími výkony).

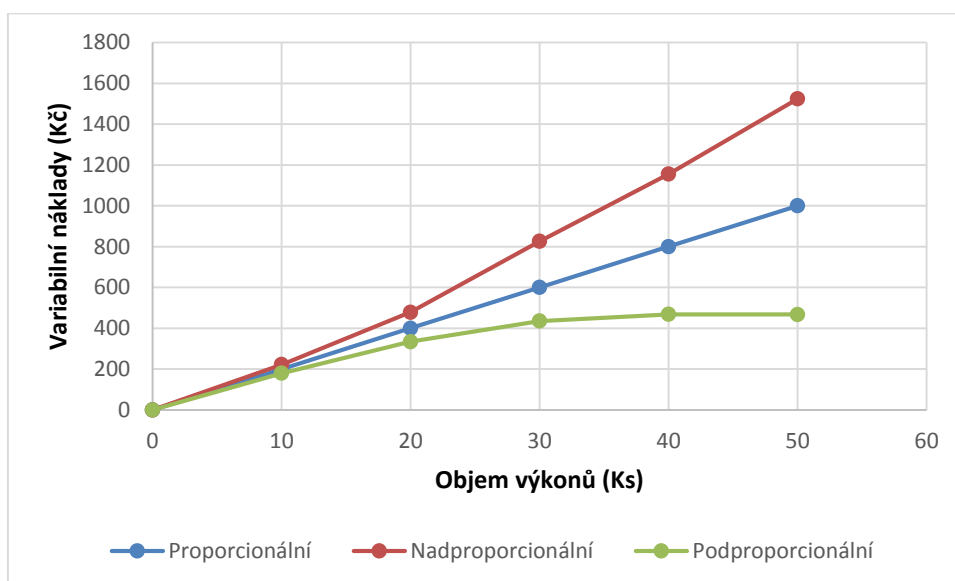
V podnikatelském prostředí není tak častým jevem, kdy náklady **rostou rychleji** než objem výkonu. Tento jev je označován jako nad proporcionální náklad. Typickým příkladem podproporcionálních nákladů jsou náklady na výrobní materiál, jelikož při růstu objemu

výkonů dochází k nákupů většího množství materiálu od dodavatele, který může nabídnout množstevní slevy. [1, 2, 7]

U nadproporcionálních nákladů jsou progresivní. A také jsou vyjádřeny kvadratickou funkcí. Grafickým výstupem je konvexní parabola. Např. nadproporcionálním nákladem může být hodinová mzda dělníků, kteří pracují přesčas v období, kdy dochází k zavádění nočních směn vlivem rostoucí objemu produkce. [1, 2, 7]

Na následujícím Grafu 2.3 lze vidět závislost různých forem variabilních nákladů na objemu výroby.

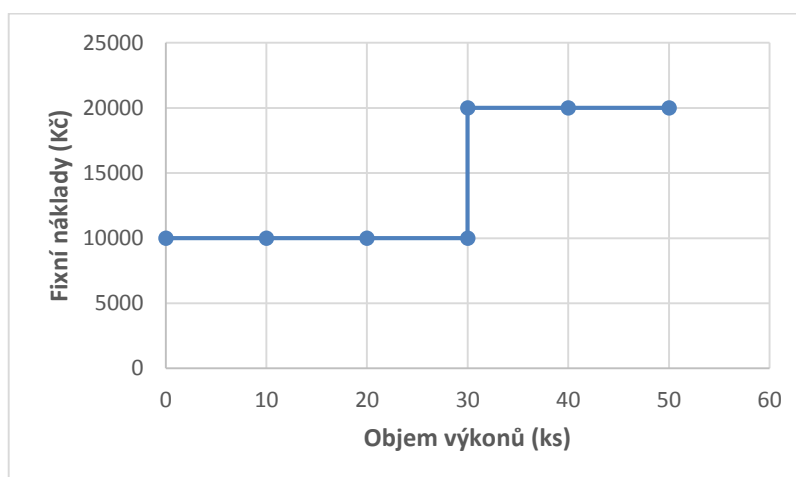
Graf 2.3: Průběh celkových variabilních nákladů



Zdroj: Vlastní zpracování

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění při změnách výkonu. Jsou charakteristické tím, že celkové fixní náklady, jak lze vidět na Grafu 2.4, zůstávají při změně objemů výkonu konstantní. Celkové fixní náklady se mohou skokově zvýšit (snížit), když dojde ke změně počtu výrobních faktorů, např. pořízení (prodej) výrobního stroje nebo výrobní haly, což má za následek zvýšení (snížení) odpisů nebo nájemného. [7]

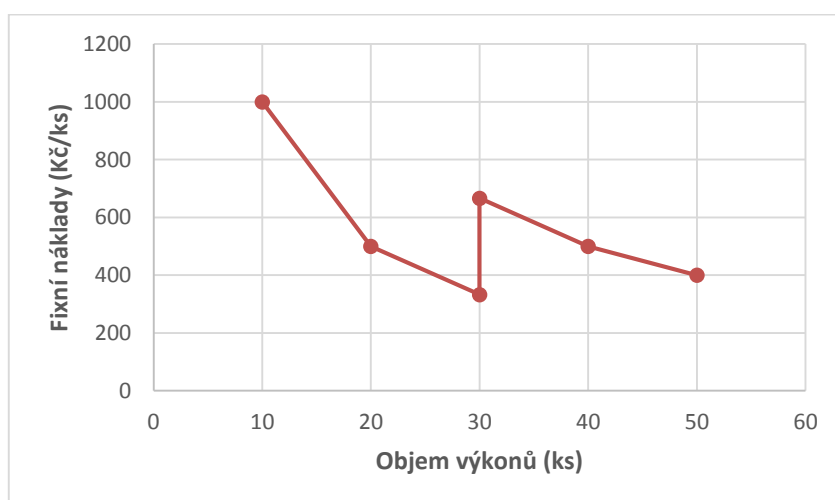
Graf 2.4: Vývoj celkových fixních nákladů v závislosti na objemu výkonu



Zdroj: Vlastní zpracování

Na grafu 2.5 je zobrazena závislost jednotkových fixních nákladů (fixní náklady na jednotku produkce) na objemu výkonu, kde s růstem objemu výkonu se snižují jednotkové fixní náklady. Při zvýšení celkových fixních nákladů dojde skokově ke zvýšení jednotkových fixních nákladů a poté se s růstem objemu výkonu opět klesá.

Graf 2.5: Vývoj jednotkových fixních nákladů v závislosti na objemu výkonu



Zdroj: Vlastní zpracování

Funkcí fixních nákladů je zajištění určité kapacity. Označují se tedy jako tzv. **kapacitní náklady**. Dle využívání kapacity se rozlišují dvě skupiny fixních nákladů. První skupina zahrnuje tzv. **umrtvené fixní náklady**, které už nelze změnit v průběhu podnikatelské činnosti. Ovšem možnost snížení nastává při investičním rozhodnutí (nákup výrobního stroje). Příkladem umrtvených fixních nákladů jsou odpisy dlouhodobého majetku. Druhá skupina, která není spojena s investičním rozhodnutím, ale zaměřuje se na vytvořenou kapacitu, je označována jako **vyhnutelné fixní náklady**. Příkladem je časová mzda dělníkům. Pro obě

skupiny je samozřejmostí maximálně využít kapacitu podniku. Každá změna fixních nákladů způsobí skokovou reakci. [7]

2.6 Členění výnosů

Stejně jako náklady je potřebné vymezit i výnosy z pohledu finančního účetnictví. Hospodárnost zde hraje stejně důležitou roli jako u nákladů z pohledu manažerského účetnictví. Ve finančním účetnictví se výnosy určují jako přírůstek aktiv, avšak nemusí se jednat o zvýšení peněžních prostředků nebo snížení závazků. Souhrnně se stanovuje, že výnos je jakékoliv zvýšení aktiv. Například se jedná o přijaté úroky z poskytnutého úvěru, výnos z prodeje zásob materiálu. [7]

U manažerského účetnictví výnosy vznikají pouze při prodeji výkonů, které jsou hlavní činností podniku. Např. jedná se o prodej výrobku na fakturu nebo za hotovost.

Dále se člení výnosy dle směru předání výkonu na výnosy **externí** a **interní**. **Externí výnosy** jsou peněžním ekvivalentem uskutečněných výkonů při platných tržních cenách. Vyjadřují **účel** podniku. Ovlivňují výsledek hospodaření podniku a jsou příjmovým zdrojem pro podnik. **Interní** (vnitropodnikové) **výnosy** vznikají při předávání dílčích výkonů mezi hospodářskými středisky. Nejsou vyjádřené v peněžní formě. Slouží k měření úspěšnosti a hospodárnosti jednotlivých hospodářských středisek. [7]

2.7 Výkonově a odpovědnostně orientované účetnictví

Smyslem podniku jsou výsledky neboli finální výkony, které podnik dosahuje při účelném vynaložení nákladů. Princip účelovosti je primární nejen pro dílčí střediska, ale zároveň pro celopodnikové procesy.

Tento proces určuje dva základní směry, které je nutno vymezit a vést:

- výkonově orientované účetnictví,
- odpovědnostně orientované účetnictví. [2, 3. 7]

2.7.1 Výkonově orientované účetnictví

Výkonově orientované účetnictví se zaměřuje na konkrétní výkony podniku (výrobky nebo služby). Existují čtyři předpoklady, které jsou základem pro vytvoření výkonově orientované účetnictví.

Prvním je přiřazení skutečně vynaložených nákladů těm hospodářským střediskům, které daný výkon realizují. [2, 3. 7]

Druhým předpokladem je vytvoření kalkulačních a uspořádaných účtů. Kalkulační účty sledují přímo přiřaditelné náklady určitého druhu výkonu. Pro detailnější evidenci je vhodné

sledovat odděleně z hlediska nákladů přímo přiřaditelné jednicové náklady na jednotku výkonu (materiál určený na výrobu výkonu) a přímé režie, které byly vyvolané druhem příslušného výkonu (Náklady na vývoj výroby výkonu). [7]

Uspořádací účty jsou určené pro evidenci společných režijních nákladů, které vznikají díky dílčím činnostem výrobního procesu (účty zásobovací režie, prodejní režie a správní režie). Na uspořádacích účty je důležité sledovat odděleně variabilní a fixní režie. Například variabilní režii může být náklady na opravu výrobních strojů. Fixní režie může představovat náklady na osvětlení výrobních budov).

Dalším předpokladem je, že v rámci oceňování výkonu se vychází ze skutečně vynaložených nákladů. Poskytuje údaje pro zjištění výsledné kalkulace konkrétních výkonu. V účetnictví je rozumné sledovat skutečné náklady rozdělené na předem stanovené náklady a jejich odchylky.

Posledním předpokladem ve výkonově orientovaném účetnictví podrobná struktura výsledku hospodaření. Zde jsou vykazovány důležité informace o tom, jak se podílí jednotlivé výkony k celkovému zisku. [1, 2, 7]

2.7.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Při použití koncepce odpovědnostního účetnictví se v jednotlivých hospodářských střediscích zřizují samostatné účty nákladů a výnosů. Vyžaduje kvalitní a efektivní systém řízení, který má za cíl vymezit oblasti, ve kterých budou moci útvary rozhodovat o své činnosti (nákup materiálů a služeb). Při účtování nákladů v konkrétním středisku je založeno na principu ovlivnitelnost. To znamená, že náklad se účtuje ve středisku, který je odpovědný za spotřebu. Výnos vykazuje středisko, který výkon dodal. Odpovědná střediska sledují pouze ovlivnitelné náklady. Typické je evidence externích a prvotních nákladů (služby dodávané externími dodavateli nebo ostatními útvary podniku). Veškeré výkony středisek jsou evidovány například formou výdejek, nebo mzdových nákladů na konkrétního pracovníka. Aby náklady účtované za výkon realizovaný mezi středisky mohl být ovlivnitelné, musí splňovat určitá kritéria. Výkon se musí jednoznačně definovat, změřit a ocenit a musí být vytvořena pravidla pro oceňování vnitropodnikových výkonů. [1, 2, 7]

Úlohou odpovědnostního orientovaného účetnictví je vytvoření uceleného a efektivního systému, ve kterém bude možno rozdělit dílčí úkoly podle odpovědnosti. Dalším úlohou je zobrazení vztahů mezi jednotlivými útvary podniku související s měřením jejich výkonnosti a sledovat, tak odděleně přínos jednotlivých útvarů a podniku jako celku. V rámci kontroly

v účetnictví zachycení rozdílů nebo odchylek skutečného vývoje od předem stanoveného s informací o odpovědném útvaru. [7]

Mezi základní principy odpovědnostního účetnictví patří:

- Využití optimálních schopností každého střediska, aby dosahoval požadovaných podnikových cílů. Aby útvar dosahoval těchto cílů, je důležité určit oblasti podnikatelského procesu, které může vlastní činností ovlivnit. Na základě postavení ve struktuře podniku může každý útvar ovlivňovat jen činnost podniku, na které má svěřené pravomoci a odpovědnosti;
- Nutnost transformovat cíle podniku na dílčí úkoly pro jednotlivé útvary a řídicí pracovníky podniku, kteří nesou odpovědnost za jejich splnění;
- Na dílčí úkoly je nutnost nalézt určitá měřitelná kritéria a stanovit hodnoty, kterých by útvary měli dosáhnout;
- Dalším důležitým principem je na základě splnění úkolů stanovit přínos útvaru k výkonnosti podniku a podle toho zvolit vhodnou formu odměny pro pracovníky středisky. [7]

Aby byl systém odpovědnostního řízení podniku efektivní, je základem sestavení jednotné a transparentní struktury podniku a stanovení pravomocí managementu pro řízení jednotlivých složek struktury. Mezi hlavní oblasti patří řešení organizační struktury podniku, stanovení míry centralizace a decentralizace, která bude uplatňován při řízení složek v rámci vnitropodnikové struktury a vytvoření ekonomické struktury podniku, který představuje systém odpovědnostních středisek v podniku. [1, 2, 7]

Představy zákazníka vybočují z běžných nabídek sortimentu. Veškeré odchylky od výrobků ve standardní nabídce se projeví na zvýšení náročnosti výrobního cyklu, tak následně i na konečné ceně. [7]

2.8 Zakázková výroba

Jedním z typem výroby je tzv. **zakázková výroba**. Jedná se o heterogenní výrobu, kde se vyrábí jednotlivé výkony podle individuálních požadavků zákazníka. Typickým rysem je velký počet rozdílných výkonů, které jsou originální a jedinečné. Zakázkové výroba probíhá v především v oblastech výroby oděvů, stavebnictví, výroby nábytku a ve výrobě specifických dílů ve strojírenství. Tyto výkony jsou většinou vyrobeny individuálně podle požadavků a představ zákazníka, který je vždy znám. To má za následek nutnost přizpůsobit výrobní procesy a mít k dispozici vysoce kvalifikované pracovníky, což se projeví zvýšením nákladů a tudíž i zvýšení konečné ceny výkonu než u výroby hromadné nebo sériové. [1, 2, 7]

Pro zakázkovou výrobu je charakteristické využití **jednookruhového účetnictví**, které je **výkonově orientované**. Lze jej i kombinovat s odpovědnostním účetnictvím. Výkonově orientované účetnictví je popsáno v kapitole 2.7.1.

Účtování u zakázkové výroby probíhá na základě jednotlivých zakázek, kde přímý materiál a přímé mzdy se vykazují přímo na zakázku a režie v předem stanovených nákladech podle plánové kalkulace. [3]

Zakázka se účtuje do tzv. **sborníků**. Nákladovou stranu představují sborníky skutečných nákladů. Výnosovou stranu zachycují zakázkové listy doplněno výdejkami a pracovními listy. Přímý materiál a přímé mzdy jsou vykazovány na zakázce v jejich skutečné výši, které jsou získány z výdejek materiálu a evidence pracovních výkonů zaměstnanců. Režijní položky se připočítají k zakázkovým listům podle předběžné kalkulace. [3]

U zakázkové výroby se režijní náklady rozvrhují na jednotlivé zakázky pomocí procentních režijních přírážek. Nejprve se stanoví předem stanovená přírážka. Následně se pomocí propočtu zjistí skutečná přírážka. Skutečná režijní přírážka, pokryje veškeré skutečné náklady dané režie. Pro výpočet předem stanovené a skutečné režijní přírážky se získají hodnoty ze zakázkových listů, na které byla daná režie uplatňována. Skutečné a předem stanovené náklady se zjistí porovnáním sborníku skutečných režijních nákladů se sborníkem předem stanovených nákladů. Při srovnání skutečných a předem stanovených nákladech může docházet k rozdílům, které mohou být zapříčiněny překročením nebo úsporou skutečných nákladu vůči předem stanoveným nákladům, což je důvodem k provedení zásahů od řídicích pracovníků. Rozdíly mohou být způsobeny i jinými příčinami (nekvalitně odvedená práce, nedodržení stanoveného termínu). V tomto případě je nutné pro další období přepočítat náklady a upravit rozpočty a kalkulace. Odbytová cena je složena ze skutečných přímých nákladů a režijních položek podle plánové kalkulace. Zisk si účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici určí sama podle vlastních podnikových cílů. Vypočte se jako určité procento z přímých nákladů nebo vlastních nákladů výroby, případně z vlastních nákladů výkonu. [3]

Ve finančním účetnictvím účtujeme náklady a výnosy v měsíčních obracech. Účtování zásob si může podnik ve finančním účetnictví zvolit způsobem A nebo způsobem B. Příklad účtování zásob způsobem A je uveden v Tab. 2.3.

Tab. 2.3: Příklad účtování zakázkové výroby ve finančním účetnictví způsobem A

Náklady		Výnosy	
Materiál	501/112	Tržby	311/602
Mzdy	521/331	Zvýšení stavu výkonů vlastní výroby	123/583
Odpisy	551/081	Vyskladnění výkonů	583/123

Zdroj: Vlastní zpracování

Nevýhodou zakázkové výroby může být, jak již bylo zmíněno náročnost výrobního procesu podle konkrétních požadavků zákazníka a problémy při zjišťování skutečných vlastních nákladů. Při dílčím vyhotovení zakázky nelze zjistit skutečné vlastní náklady postupně dokončovaných výkonů, protože když výkony jsou umístěné na sklad, tak se musí provizorně ocenit. Následně až po skončení celého výrobního procesu se zaúčtuje rozdíl mezi skutečnými náklady a provizorně oceněnými. [3]

2.9 Veřejné zakázky

V následující podkapitole budou vysvětleny pojmy: veřejné zakázky, kdo je zadavatelem veřejných zakázek nebo kdo je zájemcem o veřejnou zakázku, postup při zadávání veřejných zakázek.

Na pojem veřejná zakázka lze se nahlížet dvojím způsobem:

- z pohledu právního,
- z pohledu ekonomického.[5]

2.9.1 Veřejná zakázka z právního pohledu

Z právního pohledu definuje pojem veřejné zakázky **zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách**, ve znění pozdějších předpisů, v § 7 následovně „*Veřejnou zakázkou je zakázka realizovaná na základě písemné smlouvy mezi zadavatelem a jedním či více dodavateli, jejímž předmětem je úplatné poskytnutí dodávek či služeb nebo úplatné provedení stavebních prací. Veřejné zakázky se podle předmětu dělí na veřejné zakázky na dodávky, veřejné zakázky na služby a veřejné zakázky na stavební práce a dle výše jejich předpokládané hodnoty na nadlimitní a podlimitní veřejné zakázky a veřejné zakázky malého rozsahu.*“

2.9.2 Veřejná zakázka z ekonomického pohledu

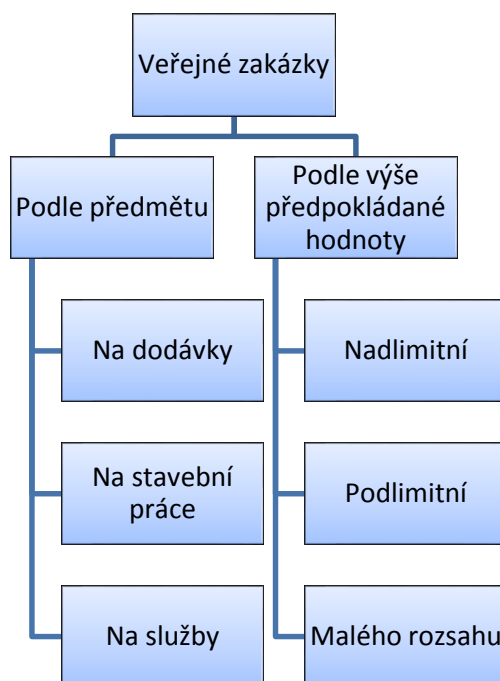
Z ekonomického pohledu představuje situaci, kdy subjekt veřejného sektoru žádá určitý

statek, který potřebuje ke své činnosti nebo pro potřebu veřejného zájmu, ale nejsou schopni so jej zajistit z vlastních zdrojů nebo vlastní činností, ale určí externí subjekt na základě veřejné soutěže. Tudiž lze veřejnou zakázku považovat za účelnou a racionální alokaci zdrojů. Účelnost výše uvedené alokace lze chápat zejména v tom, že použité zdroje jsou využity ekonomicky na základě kritérií hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Díky realizaci veřejných zakázek dochází ke snížení nezaměstnanosti a podpory ekonomiky v dané zemi. 5

2.9.3 Druhy veřejných zakázek

Jednotlivé druhy veřejných zakázek jsou rozděleny podle ustanovení zákona o veřejných zakázkách podle § 7 odst. 1 a 2. (viz. Schéma 2.4)

Schéma 2.4: Druhy veřejných zakázek



Zdroj: [11] - Vlastní zpracování

2.9.4 Veřejné zakázky podle předmětu

Veřejná zakázka na dodávky

Veřejná zakázka na dodávky je definována v § 8 v zákoně č. 137/2006Sb., o veřejných zakázkách vymezuje jako zakázku, jejímž předmětem je pořízení věci nebo zboží a to zejména formou koupě, koupě na splátky, nájmem zboží s právem následné koupě nebo leasingem. Jedná se věci movité (nábytek, automobily) a věci nemovité (např. koupě pozemků, dokončených staveb). Veřejná zakázka na dodávky je zakázka, jejímž předmětem

je poskytování služeb nebo stavebních prací, při kterých se provede montáž a uvede takové zboží do provozu, ale nesmí se jednat o zhotovení stavby. [11]

Veřejná zakázka na stavební práce

Veřejná zakázka na stavební práce je definována v § 9 v zákoně č. 137/2006Sb., o veřejných zakázkách: „Je zakázka na veškeré stavební práce, které se týkají činností vymezení v příloze č. 3 v zadávací části zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách. Veřejné zakázky na stavební práce se považují samostatně provedené stavební práce, ale také projektová činnost, která souvisí s provedením těchto stavebních prací, v případě že se zadávají společně. Pokud by projektová činnost byla uskutečněna odděleně od příslušných stavebních činností, nelze tuto činnost považovat za veřejnou zakázku na stavební práce, ale jednalo by se o veřejné zakázky na služby.“ [11]

Veřejné zakázky na stavební práce tvoří největší objem finančních prostředků vynakládaných všeobecně na veřejné zakázky.

Stavební zakázky lze zadat dvojím způsobem, klasickým vícekrokovým nebo komplexním způsobem:

- **Klasický vícekrokový způsob** - znamená, že v několika na sebe navazujících krocích, počínaje nepovinnou soutěží o návrh stavby, následují projektové dokumentace a inženýrské práce, na základě zpracované zadávací dokumentace, jejíž součástí je i projektová dokumentace stavby.
- **Komplexním způsobem** - o komplexní způsob se jedná v případě, kdy součástí jedné stavební veřejné zakázky budou, jak vlastní stavební práce, tak i projektová dokumentace a inženýrská činnost. [4, 5]

Zadavatel rozhoduje na základě své úvahy avšak, by měl přihlídnout k charakteru stavebních prací. [11]

Veřejná zakázka na služby

Veřejná zakázka na služby je definována v § 10 v zákoně č. 137/2006Sb., o veřejných zakázkách, jako zakázka, která nespadá do veřejná zakázka na dodávky nebo veřejná zakázka na stavební práce. Také je zakázka, jejímž předmětem je kromě poskytování služeb také poskytnutí dodávky podle §8 zákona o veřejných zakázkách, pokud předpokládaná hodnota poskytovaných služeb je vyšší, než předpokládaná hodnota poskytované dodávky nebo provedení stavebních prací podle § 9 zákona o veřejných zakázkách, pokud tyto stavební práce nejsou základním účelem veřejné zakázky, avšak jejich provedení je nezbytné ke splnění veřejné zakázky na služby. [11]

2.9.5 Podle výše předpokládané hodnoty

Nadlimitní veřejná zakázka je zakázka, u které je předpokládaná cena předmětu bez DPH této veřejné zakázky, jejichž hodnota bude vyšší než stanoveného limitu. Tyto limity byly zavedeny do českého práva díky zavádění směrnic EU při harmonizaci. Limitní hodnoty jsou vymezeny pro jednotlivé druhy veřejných zakázek. [11]

U veřejných zakázek na dodávky nebo služby jsou limity stanoveny podle druhu zadavatele veřejné zakázky.

Finanční limity pro veřejné zakázky na dodávky nebo služby jsou následující:

- více než 3,256 mil. Kč, pokud zadavatelem je Česká republika nebo státní příspěvková organizace,
- více než 5,010 mil Kč, pokud je zadavatelem této veřejné zakázky územně samosprávný celek, jeho příspěvková organizace, PO zřízená za účelem uspokojování veřejného zájmu, či PO převážně financována státem,
- více než 10,021 mil. Kč, pro sektorového zadavatele,

U veřejných zakázek na stavební práce je nadlimitní, pokud finanční limit převyšuje částku 125,265 mil. Kč, bez ohledu na to, kdo je zadavatelem. [11]

Podlimitní veřejné zakázky

Podlimitní veřejná zakázka je zakázka, u které je předpokládaná cena předmětu bez DPH této veřejné zakázky se nachází v zákonem stanoveném rozmezí. Limitní hodnoty jsou znovu různé pro jednotlivé druhy veřejných zakázek.

U veřejných zakázek na dodávky nebo služby se musí pohybovat v rozmezí od 2 mil. Kč bez DPH a limity jsou stanoveny podle druhu zadavatele veřejné zakázky.

Finanční limity pro veřejné zakázky na dodávky nebo služby jsou následující:

- do 3,256 mil. Kč včetně, pokud zadavatelem je Česká republika nebo státní příspěvková organizace,
- do 5,010 mil Kč včetně, pokud je zadavatelem této veřejné zakázky územně samosprávný celek, jeho příspěvková organizace, PO zřízená za účelem uspokojování veřejného zájmu, či PO převážně financována státem,
- do 10,021 mil. Kč včetně, pro sektorového zadavatele,

U veřejných zakázek na stavební práce je podlimitní, pokud finanční limit je v rozmezí od 6 mil. Kč bez DPH do 125,265 mil. Kč včetně, bez ohledu na to, kdo je zadavatelem. [11]

Veřejná zakázka malého rozsahu

Veřejná zakázka malého rozsahu je taková zakázka, jejíž předpokládaná cena nebude vyšší než 2 mil. Kč bez DPH u veřejných zakázek na dodávky nebo veřejných zakázek na služby. Veřejnou zakázku na stavební práce lze považovat za veřejnou zakázku malého rozsahu, jestliže její hodnota nebude převyšovat hranici 6 mil. Kč bez DPH. Zadavatel nemusí zadávat veřejnou zakázku malého rozsahu podle zákona o veřejných zakázkách. Má za následek určitou volnost, každopádně zadavatel musí i v tomto případě postupovat podle zásad rovného zacházení, transparentnosti a nediskriminace. [11]

3 KALKULAČNÍ SYSTÉM

Kalkulace nacházejí uplatnění ve všech oblastech podnikatelské činnosti a považují se za historicky nejstarší a v současné době nejčastěji používaný nástroj hodnotového řízení.

Kalkulaci je možné definovat jako zjištění nebo stanovení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, službu či na jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu.

Nejčastější formou kalkulací je přiřazení nákladů externím výkonům, tj. náklady, které jsou orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek určený za účelem prodeje externím zákazníkům na trhu. Avšak pro řízení podniku jsou důležité i přiřazení nákladů na interní výkony předávané mezi útvary podniku. [1, 2]

Kalkulace nákladů obsahuje dvě obtížně oddělitelné oblasti problémů.

Prvním z nich je důležité hledat odpověď na otázky: „Proč potřebují řídicí pracovníci kalkulaci? Proč přiřazovat náklady výkonu?“

Druhým problémem je nalézt řešení metodicky orientovaných otázek kalkulace. Co bude předmětem kalkulace? Jaká bude struktura a obsah nákladových položek na kalkulační jednici? Jakým způsobem přiřazovat náklady na kalkulační jednici? Odpovědi na tyto otázky by měly vycházet z řešení předchozích otázek. [1, 2]

3.1 Předmět kalkulace

Předmětem kalkulace mohou být finální výkony, které podnik prodává na trhu zákazníkům, ale i vnitropodnikové výkony a činnosti, které jsou nutné k vytvoření finálních výkonů nebo zajištění chodu podniku. Pro konkrétní vymezení předmětu kalkulace jsou určeny kalkulační jednice a kalkulované množství. Kalkulační jednice představují konkrétní výkony. Kalkulační jednice je vymezena druhem, měrnou jednotkou, ve které se výkon prodává zákazníkům (např. 1 pár ponožek), a dalšími hodnotovými parametry. Kalkulovaným množstvím se rozumí určitý počet kalkulačních jednic, pro které byly stanoveny nebo zjištěny celkové náklady. Jedná se o náklady, které byly nebo budou vynaloženy v souvislosti s vytvořením určitého množství kalkulačních jednic. Managementu by měla být prezentována kalkulace, která je přehledná, srozumitelná a stručná. [1, 2]

3.2 Obsah a struktura kalkulací

Obsah kalkulace tvoří náklady na výrobu konkrétního výkonu. Náklady se skládají z jednotlivých prvků, které lze charakterizovat jako nákladové druhy. Ty se vymezují se pěti hlavními nákladovými položkami:

- spotřeba materiálu a energie,
- spotřeba a použití externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- finanční náklady (nákladové úroky, pojistné).

Strukturu nákladu v kalkulaci si každý podnik sestavuje individuálně dle vlastních potřeb v tzv. **kalkulačním vzorci**. Kalkulační vzorec představuje skladbu jednotlivých nákladových položek. [1, 2]

Kalkulační vzorec je často spojován s tzv. **typovým kalkulačním vzorcem** (viz. Tab 3.1), který představoval před rokem 1990 pro podniky určitou standardizovanou variantu kalkulace. V praxi pro mnohé podniky slouží jako výchozí informační základna pro sestavení kalkulačních vzorců. Podává základní představu o struktuře kalkulačních položek. Nevýhodou tohoto typového kalkulačního vzorce je neumožnění pružného využití a nepřizpůsobení rozhodovacím úlohám v podniku, jelikož má pevně danou strukturu a s výstupem kalkulace se často nakládá jako s pevnou konstantou bez znalostí souvislostí a struktury nákladů. [1, 2]

Struktura typového kalkulačního vzorce:

Tab. 3.1: Typový kalkulační vzorec

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímý materiál
Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
Správní režie
Vlastní náklady výkonu
Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
Cena výkonu

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

V podnicích, které působí na velmi konkurenčních trzích, oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonu. Kalkulace ceny vychází z úrovně zisku nebo marže, kterou výkony podniku musí vytvářet. Z tohoto důvodu cena výkonů není tvořena jako přírážka k celkovým nákladům, ale je ovlivněna trhem. Dochází k tomu, že podnik se musí přizpůsobit tržní ceně a

tato cena se stává základnou pro stanovení nákladů určitého výkonu, které jsou kalkulovány jako rozdíl mezi cenou výkonu a očekávaným ziskem. Taková kalkulace se nazývá retrográdní kalkulace a tomuto charakteru odpovídá další typ kalkulačního vzorce tzv. **retrográdní kalkulační vzorec**, který je uveden v **Tab. 3.2.** 12

Tab. 3.2: Retrográdní kalkulační vzorec

Základní cena výkonu
- Dočasná cenová zvýhodnění
- Slevy zákazníkům
○ Sezónní
○ Množstevní
= Cena po úpravách
- Náklady
= Zisk

Zdroj: [2] - vlastní zpracování

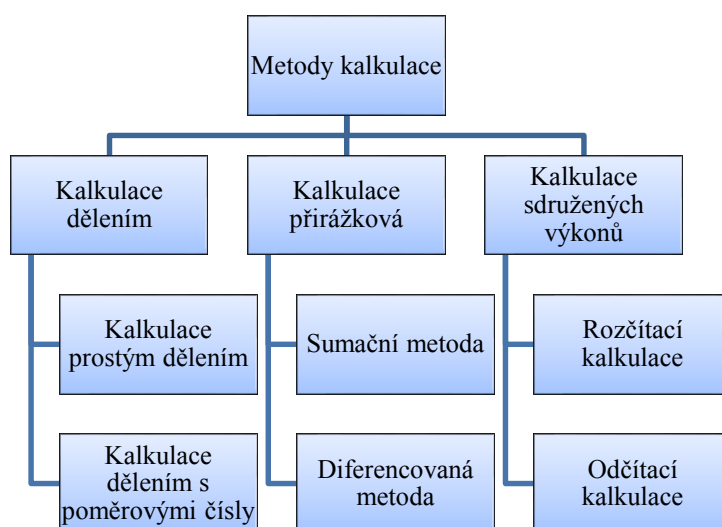
Cílem kalkulace cen sestavené retrográdním **vzorcem** je posouzení, jestli tržní cena pokrývá náklady vynaložené podnikem a zda dosáhne požadovaného zisku.

3.3 Metody kalkulací

Metodou kalkulace se rozumí způsob, jímž se v předběžné kalkulaci vymezí výše nákladů na základě předem stanoveného rozpočtu, popřípadě se zjišťuje skutečná výše nákladů na určitý výkon podniku. Metoda kalkulace vychází z vymezení předmětu kalkulace, na struktuře nákladových položek, ve kterých se zjišťují náklady na kalkulační jednici, na způsobu přiřazování nepřímých nákladů předmětu kalkulace. [1]

Metody kalkulace se od sebe liší způsobem přiřítání nákladů a členěním nákladů na náklady přímé připočitatelné (jednicové) a nepřímo připočitatelné (režijní). Základná členění kalkulačních metod je uveden na schématu 3.1. [1, 2]

Schéma 3.1: Rozčlenění metod kalkulací



Zdroj: [2] - vlastní zpracování

3.3.1 Metoda kalkulace dělením

Kalkulace dělením je nejjednodušší metodou kalkulace, která se uplatňuje především v podnicích s homogenní výrobou nebo v autodopravě. Tato metoda kvantifikuje náklady na jednotku výkonu jako podíl celkových nákladů podniku a počtu jednotek výkonů.

Podstata této metody kalkulace spočívá v tom, že se přiřazují náklady výkonům na základě vztahu společných nákladů k celkovému množství kalkulačních jednic odlišných druhů výkonů. Vhodným kritériem pro přiřazení nákladů je jednotka množství, jestliže útvar zajišťuje výkony, jež jsou z hlediska nákladové náročnosti relativně ekvivalentní.

Velmi často se tímto typem kalkulace lze v praxi setkat v odvětví, kde podnik produkuje jednotný produkt (např. výroba elektřiny, těžba dřeva, uhlí apod.) nebo v podniku, který poskytuje služby (např. fitness centra). [2, 7]

3.3.2 Metoda kalkulace dělením s poměrovými čísly

Jedná se o zvláštní případ metody kalkulace dělením. Využití této kalkulace lze nalézt u hromadné výroby technologicky podobných výkonů, kde se jednotlivé výkony liší určitým parametrem (např. rozměr, použitý materiál, tvar, jakost). Základní postup při aplikaci této metody je ten, že se zvolí základní produkt (většinou nejběžnější výkon), u kterého se stanoví poměrové číslo „1“. Poměrová čísla ostatních výkonů se stanoví přepočtem daného parametru (např. velikost) k poměrovému číslu základního produktu. Následně se prostřednictvím získaných poměrových čísel vypočte celý objem produkce a stanoví se jednotkové náklady na

přepočtený základní výkon. Jednotkové náklady na ostatní výkony se vypočtou vynásobením jejich poměrového čísla s jednotkovými náklady na přepočtený základní výkon. [2, 7]

3.3.3 Metoda přírážkové kalkulace

Kalkulace přírážková, někdy označována jako zakázková kalkulace, je v praxi nejčastěji používanou metodou kalkulace. Využívá se v situacích, kdy podnik produkuje heterogenní (různorodé) výkony, které jsou výsledkem rozdílného technologického postupu (např. v zakázkové výrobě).

Úkolem přírážkové kalkulace je přiřazení režijních nákladů danému výkonu v příslušné výši na základě **rozvrhové základny**. Rozvrhovou základnu lze stanovit buď, v **peněžní formě** nebo **naturální formě**. V peněžní formě se vypočítá režijní přírážka v procentech. Rozvrhová základna v peněžní jednotkách je snadněji kvantifikovatelná, protože lze snadněji stanovit výši režijních nákladů z účetních výkazů, které se vydělí objemem rozvrhové základny vyjádřené v peněžních jednotkách. Výsledkem je **režijní přírážka** vyjádřena v procentech a udává, kolik procent objemu rozvrhové základny tvoří režijní náklady výkonu. [2, 7]

Druhou možností je použití naturální rozvrhové základny. V tomto případě je sazba režijní přírážky vyjádřena v peněžních jednotkách. Naturální základny jsou přesnější a mají vyšší vypovídající schopnost.

$$PP = \frac{NRN}{RZ} \quad (3.1)$$

PP- procento přírážky režijních nákladů

NRN - nepřímé režijní náklady.

RZ - rozvrhová základna v Kč

$$RS = \frac{NRN}{RZ_{natural}} \quad (3.2)$$

RS - sazba režijních nákladů

V praxi je za rozvrhovou základnu většinou zvolena určitá položka přímých nákladů nebo jejich kombinace.

Přírážková kalkulace se používá ve dvou typech:

- sumační metoda,
- diferencovaná metoda.

U sumační metody se pro přiřazení režijních nákladů používá jednotná univerzální rozvrhová základna. Režijní náklady jsou soustředěny v jedné skupině režijních nákladů podniku.

U diferencované metody je podstatou rozdělení režijních nákladů do určitých skupin, pro které jsou definovány samostatné rozvrhové základny. [2, 7]

3.3.4 Kalkulace sdružených výkonů

Kalkulace sdružených výkonů je skupina specifických kalkulačních metod. U sdružené výroby dochází k situaci, kdy výrobou z jedné stejnorodé materiálu vznikají dva nebo více výkonů. Tato metoda se uplatňuje převážně v odvětvích, kde dochází k zpracování ropy (destilace ropy) nebo v zemědělské výrobě (výroba mouky). [8]

Rozlišují se dvě varianty kalkulací ve sdružené výrobě:

- kalkulace odčítací,
- kalkulace rozčítací.

Metoda rozčítací kalkulace se využívá u sdružené výroby, při které vzniká několik hlavních výkonů, které mají **Metoda rozčítací kalkulace** stejnou prodejní hodnotu. Náklady na tyto hlavní výkony určuje rozčítací kalkulace z celkových sdružených nákladů pomocí poměrových čísel. U této metody je alokace nákladů velice důležitá. Alokovat náklady lze třemi způsoby.

První způsob spočívá v tom, že se rozdělí náklady na jednotlivé sdružené výrobky podle průměrných nákladů na jednotku výroby, které lze všechny sdružené výrobky měřit. V tomto případě je možné využít například váhových jednotek. Další způsob je v rozdělení celkových nákladů na jednotlivé sdružené výkony v poměru prodejních cen sdružených výkonů. Třetí způsob alokace nákladů je v rozdělení celkových nákladů na jednotlivé sdružené výkony podle určitých jednotek (technické nebo objemové jednotky), které jsou společné všem sdruženým výkonům. [2, 7, 8]

Metoda odčítací kalkulace se používá při výrobním procesu, kde se vyrábí jeden hlavní výkon a více vedlejších výkonů. Jde o výkony, u kterých nelze jednoznačně vyčíslit náklady na hlavní výkon a vedlejší výkon zvlášť.

Základní principem této metody je v tom, že od celkových nákladů se odečtou vedlejší výkony, které jsou oceněné tržními cenami. Výsledek představují náklady na hlavní výkon, který je předmětem této kalkulace. Vedlejší náklady výkonů se určí nepřímo prostřednictvím některého ze způsobů ocenění. Cena výkonu je cena, za kterou firma vedlejší výkon prodává,

a kterou je důležité dále upravit a snížit o podíl správní nebo odbytové režie a o podíl na zisku.

Výhodou této metody je jednoduchost. Naopak nevýhodou je oceňování vedlejších výrobků tržními cenami. [2, 7, 8]

3.4 Kalkulační systém

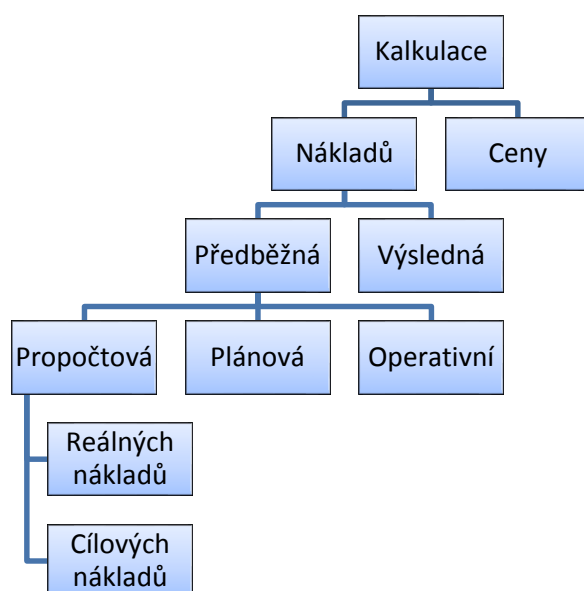
Kalkulační systém lze definovat jako soubor všech sestavených kalkulací v podniku a vzájemné vztahy mezi nimi. Kalkulační systém obsahuje různé druhy kalkulací. Jednotlivé druhy se liší nejen, zobrazením vztahu plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotci nebo metodou přiřazení nákladů ale i časovým horizontem, ke kterému se vztahují. Na základě toho mohou sloužit ke strategickému rozhodování, k střednědobému taktickému řízení, k běžnému operativnímu řízení nebo k následnému ověření průběhu provádění podnikových výkonů.

Počet druhů kalkulací kalkulačního systému závisí na:

- druhu podniku,
- velikosti podniku,
- nárocích na vypovídající schopnost kalkulací,
- potřebě jejich využití v různých časových horizontech. [2, 7, 8]

Jednotlivé kalkulace, které tvoří kalkulační systém, jsou vyobrazeny na následujícím schématu (Sch. 3.2).

Schéma 3.2: Členění kalkulačního systému



Zdroj: [2] - vlastní zpracování

Z výše uvedeného schématu vyplývá, že kalkulace se člení na kalkulace nákladů a kalkulace ceny. Kalkulace nákladů se dále člení na kalkulace předběžné a výsledné. Kalkulace předběžné se sestavují před zahájením výrobního procesu. Zahrnují kalkulace propočtové, operativní a plánové. Operativní a plánové jsou označovány jako kalkulace normové, jelikož jsou sestavovány na podkladě operativních a plánových norem.

Kalkulace výsledná je sestavována po dokončení výkonu a využívají se ke zjištění skutečných nákladů výkonů a ke kontrole nákladového cíle.

Každý druh kalkulace je vhodně uplatňován v určité fázi podnikatelského (výrobního) procesu tak, aby bylo možné řídit vývoj nákladů na výkony a rovněž dosáhnout ekonomické efektivnosti. [2, 7]

3.4.1 Propočtová kalkulace

Propočtová kalkulace patří mezi předběžné kalkulace. Sestavuje se v době před rozhodnutím o prodeji a výrobě nového výkonu, nebo v období vývoje a přípravy výroby nového produktu. V těchto obdobích se průběžně zjišťují a vyhodnocují budoucí náklady spojené s výkonem. Cílem této propočtové kalkulace je zaručit, aby výkon podniku splňoval požadavky zákazníka, ale rovněž aby náklady a prodejní cena výkonu zajistili podniku požadovaný zisk. [2, 7]

Důležité je sestavit propočtovou kalkulaci i na konci období vývoje výkonu a před zahájením konstrukční a technologické přípravy výroby. Tato kalkulace slouží k určení limitu nákladů pro střediska, která jsou odpovědní za technické přípravy výroby zajišťující konkrétní podmínky tvorby výkonu. Propočtová kalkulace se využívá v hromadné, sériové výrobě produktů a u zakázkové činnosti. [2, 7]

V hromadné a sériové výrobě výkonů představuje kalkulace jedno ze základních kritérií při posuzování předběžné ziskovosti nového výkonu. Na základě této kalkulace se porovnává s tržní cenou a zjišťuje se, zda nový výkon zajistí požadovanou marži a zisk.

V zakázkové výrobě vyjadřuje kalkulace nákladovou náročnost individuálního výkonu. Slouží jako podklad pro zpracování cenové nabídky a jednání o ceně s konkrétním zákazníkem. Konečná propočtová kalkulace se sestaví na základě stanovených vlastností a způsobu výroby výkon v etapě samotné realizace výkonu. Ta představuje nákladové náročnosti pro útvary.

Jelikož v době sestavení propočtové kalkulace zpravidla nejsou k dispozici spotřební a výkonové normy, vychází se zejména z informací o nákladech a parametrech podobných výkonů, normativů spotřeby materiálu, spotřeby práce atd.

Po stanovení propočtové kalkulace následuje rozhodnutí o tom, zda bude podnik výkon vyrábět a prodávat. V případě kladného rozhodnutí následuje sestavení plánové a operativní kalkulace. [2,7]

3.4.2 Plánová kalkulace

Plánová kalkulace rovněž patří mezi předběžné kalkulace. Sestavuje se na určité plánovací období a vyjadřuje úroveň nákladů výkonu, které by mělo v plánovaném období na výrobu výkonu dosaženo.

V době sestavení plánové kalkulace má podnik k dispozici podrobnou konstrukční a technologickou dokumentaci, spotřební a výkonové normy. Plánová kalkulace se obvykle sestavuje na 1 rok a vyjadřuje předpokládaný vývoj jednicových i variabilních nákladů výkonu v následujícím období.

Mezi hlavní úkoly plánové kalkulace patří zajistit informace pro sestavení podnikových rozpočtů (rozpočtové výsledovky, rozvahy a rozpočtu peněžních toků), srovnání skutečných nákladů s plánovými a kontrolu hospodárnosti podnikových útvarů. [2, 7]

Plánová kalkulace lze vyjádřit ve dvou formách:

- plánová kalkulace dílčího období – vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech, které následují po uskutečnění předpokládaných změn,
- plánová kalkulace celého (ročního) období – se zjišťuje váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, které reagují na plánované změny, přičemž váhy představují objem výkonů, jejichž výroba se v daných dílčích obdobích předpokládá. [2, 7]

Využití plánové kalkulace je zejména v opakované a stabilizované sériové i hromadné výrobě. Nejvíce se kalkulace uplatní v hromadné výrobě s procesní technologií, u které se předpokládají stálé a neměnné podmínky po celé plánované období. [2, 7]

Plánová kalkulace je významným taktickým nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů a to proto, že se sestavuje v položkách jednicových nákladů, případně v položkách variabilních režijních nákladů. [2, 7]

3.4.3 Operativní kalkulace

Operativní kalkulace také spadá do předběžných kalkulací. Podobně jako plánovou kalkulaci lze vyjádřit operativní kalkulaci rovněž ve dvou formách:

- operativní kalkulace dílčího období - po které jsou platné konstrukční a technologické podmínky a nedochází k jejich změně,

- operativní kalkulace celého sledovaného období - se zjišťuje váženým aritmetickým průměrem dílčích operativních kalkulací, kde vahami je kalkulovaný (plánovaný nebo skutečný) objem výkonů.

Operativní kalkulace se sestavují v položkách přímých jednicových nákladů na základě operativních spotřebních a výkonových norem. Operativní kalkulace se používají hlavně při stanovení úkolů jednotlivým výrobním střediskům a pro kontrolu jejich splnění. [2, 7, 8]

Hlavním úkolem operativní kalkulace je vyhodnocení plnění úkolů, kde se porovnávají skutečné náklady výrobních středisek s náklady sestavené podle operativní kalkulace pro skutečný objem výkonů. Ve srovnání s plánovou kalkulací představuje operativní kalkulace zpřesnění nákladů podle konkrétních zajištěných podmínek procesu tvorby výkonu.

Operativní kalkulace se vyhotovuje v okamžiku změn podmínek výrobního procesu (změna konstrukční a technologické dokumentace), při jakékoliv další změně je operativní kalkulace znovu přepočtena. Jedná se o kalkulaci okamžikovou, jelikož se vztahuje ke konkrétnímu okamžiku. [2, 7, 8]

3.4.4 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace při porovnání s operativní je nástrojem ke kontrole hospodárnosti útvaru. Sestavuje se až po dokončení konkrétního výkonu. Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady vynaložené nebo průměrně vynaložené na jednotku výkonů vyrobenou v určitém období.

Nejdůležitější význam má výsledná kalkulace v zakázkové činnosti a ve výroбах s delším výrobním cyklem, kde je důležité průběžně porovnávat náklady dle operativní kalkulace se skutečnými náklady výkonu. V případě zjištění odchylek, by se měl určit takový postup, který povede k dodržení stanoveného nákladového úkolu, jelikož změna ceny zakázky výkonu vlivem vyšších nákladů je komplikovaná. Naopak nižší vypovídací schopnost má výsledná kalkulace v podmínkách hromadné a sériové výroby s krátkým výrobním cyklem. [2, 7, 8]

4 ANALÝZA ZAKÁZEK VE VYBRANÉ OBCHODNÍ SPOLEČNOSTI

Závěrečná část diplomové práce se zabývá praktickým využitím teoretických znalostí, kde budou představeny celkem čtyři projekty. Jedná se o veřejné zakázky, o které se ucházela stavební společnost Gama, s.r.o. Cílem této práce je tedy přiblížení procesu získávání veřejné zakázky, sestavení cenové nabídky až po dokončení veřejných zakázek, zjistit a analyzovat, proč společnost byla nebo nebyla úspěšná u výběrových řízeních a navrhnout možné řešení k dosažení úspěchu u dalších veřejných zakázek.

V následující části diplomové části jsou uvedeny základní informace z výročních zpráv nebo z poskytnutých interních materiálů společnosti Gama, s.r.o., pokud není uvedeno jinak.

4.1 Charakteristika společnosti Gama, s.r.o.

Stavební společnost Gama, s.r.o. byla založena roku 1993, kdy podnikatelská činnost byla zcela odlišná (sdružení lékařů ze Vsetína). Od roku 2003, kdy společnost byla převzata stávajícím jednatelem, se činnost podnikání soustředila na stavební trh. Sídlo společnosti se nachází ve Vsetíně. Společnost je členem Cechu sádrokartonářů ČR. Firma vlastní osvědčení na provádění protipožárního zabezpečení prostupů kabelových tras, plastového potrubí, kovového potrubí a stavebních spár, včetně provádění předepsaných revizních prací podle vyhlášky Ministerstva vnitra ČR č.246/2001Sb a je držitelem mnoha certifikátů, např. Certifikátu na montáž protipožárních sádrokartonových konstrukcí systému Knauf. Společnost je také certifikována podle norem EN ISO 9001:2000 (řízení jakosti), EN ISO 14001:2004 (ochrana životního prostředí), OHSAS 18001:1999 (bezpečnost a ochrana zdraví při práci).

Tato firma nabízí zákazníkům široký výběr produktů a služeb v různých segmentech stavebního trhu.

Firma se zabývá budováním:

- **komerčních staveb** (administrativní budovy),
- **staveb občanské vybavenosti** (nákupní centra, sportovní areály),
- **průmyslových výstaveb** (výstavba průmyslových hal, rekonstrukce stávajících objektů),
- **dopravních staveb** (zemní práce při výstavbě komunikací),
- **vodohospodářských staveb** (regulace potoků),
- **bytových výstaveb** (výstavba rodinných domů a bytových staveb, rekonstrukce a modernizace stavebních objektů a bytů),

- **projektů zaměřené na ekologii,**
- **poskytování služeb souvisejících se stavební výrobou** (zednické, zámečnické, sádkartonářské a sádkartonářské práce, prodej stavebních materiálů).

Jedná se o středně velkou stavební firmu, která apeluje na vysokou kvalitu dodávek, které splňují jakostní a termínové normy v realizovaných zakázkách v rámci dohodnuté ceny.

Společnost disponuje dostatečným počtem kvalifikovaných pracovníků ve všech stavebních profesích. Netradiční technologické postupy mají za následek zrychlující se výstavbu, a současně respektující životní prostředí.

Gama s.r.o. si stanovila dlouholetý horizont priorit, které chce dodržet:

- Udržet stabilní pozici společnosti na trhu a dosahovat z makroekonomického hlediska zvýšení zaměstnanosti v regionu;
- Ke každé zakázce přistupovat odpovědně v rámci odborného provedení, dodržení kvality a stanoveného termínu realizace staveb;
- Udržovat systém managementu jakosti tak, aby se minimalizoval počet reklamací a zvýšila se efektivnost výroby;
- Vytvářet pro zaměstnance podmínky, které povedou k jejich stabilizaci, a to jak u vedoucích pracovníků, tak i dělníků v odborných profesích.

Společnost Gama s.r.o. každoročně přispívá část finančních prostředků na podporu sportu ve Zlínském kraji. Kromě toho se účastní na charitativních akcích a dětských dnech.

V roce 2012 společnost se rozšířila obor podnikání o další činnost. Otevřela veřejnou čerpací stanici pohonných hmot. Poskytuje převážně prodej pohonných hmot. K dispozici je rovněž myčka, jak pro osobní automobily, tak i pro dodávkové a nákladní vozy.

Díky širokému spektru služeb, které společnost nabízí, působí nejen na území Zlínského kraje, ale i v Olomouckém a Moravskoslezském kraji.

4.2 Organizační struktura společnosti

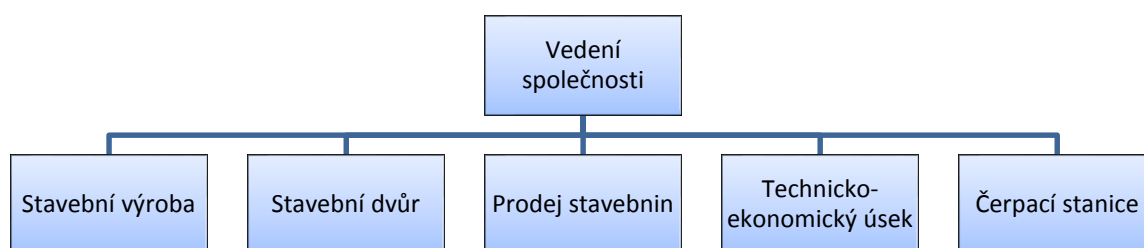
Společnost má poměrně mladý kolektiv zaměstnanců v počtu cca 80 osob, kteří jsou profesně zaměřeni na stavebně montážní činnost. V čele společnosti působí vedení společnosti, kde působí jeden jednatel.

Ve Schématu 4.1 je zobrazena organizační struktura společnosti, která je rozdělena do pěti hlavních úseků:

- **Stavební výroba** - tento úsek se přímo podílí na realizaci všech zakázek společnosti. Od přijetí zakázky až po předání ukončené zakázky investorovi;
- **Stavební dvůr** - zajišťuje skladování stavebních materiálů a strojů;

- **Prodej stavebnin** - zabývá se prodejem širokého sortiment stavebních materiálů pro velkoodběratele a maloodběratele;
- **Technicko - ekonomický úsek** - zajišťuje provozní činnost společnosti účetnictví, sestavení rozpočtů pro nabídkové řízení k výběrovým řízením staveb, zpracovává podklady pro vystavování zakázek, zpracovává kalkulace pro stanovení ceny k jednotlivým zakázkám apod.
- **Čerpací stanice** - zabývá se prodejem pohonných hmot;

Schéma 4.1: Organizační struktura společnosti



Zdroj: Výroční zpráva Gama, s.r.o. – vlastní zpracování

Účetnictví je společnosti Gama s.r.o. vedeno v souladu se zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb, vyhláškou č. 500/2002 Sb. a Českými účetními standardy (001 - 023). Společnost účtuje v soustavě jednookruhového účetnictví (kap.2.3.1).

V souvislosti s novelou zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. (viz kap.2.1) jsou účetní jednotky kategorizovány. Společnost Gama, s.r.o. v roce 2014 zaměstnávala průměrně 80 zaměstnanců, čistý roční obrat činil 447,9 mil. Kč a hodnota čistých aktiv je 146,6 mil. Kč. Jelikož překračuje všechny zadané kritéria, spadá do kategorie střední účetní jednotky. Z toho plyne, že je povinna od roku 2016 sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Pro vedení účetnictví používá firma Gama s.r.o. účetní program Hunter od společnosti Hunter software, spol. s r.o. Jedná se o plnohodnotný účetní software, který je určený pro všechny typy firem, převážně pro společnosti, které požadují vedení rozsáhlé skladové evidence. Program umožňuje vést finanční, vnitropodnikové účetnictví, vytvářet kalkulace a vést podrobnou analytickou evidenci (středisko, analytika střediska, výkon, zakázka). Na správu mzdové agendy používá společnost Gama, s.r.o. software Řízení lidských zdrojů od společnosti EPAS, spol. s r.o. Zmíněný program umožňuje vedení mzdových listů zpracování

mezd jakoukoliv formou (časová, úkolová, podílová) včetně navazujících hlášení a formulářů. (např. pro okresní správu sociálního zabezpečení, finanční úřad apod.).

Pro sestavování kalkulací a rozpočtů využívají software RTS Stavitel + od společnosti RTS a.s. Tento software představuje nástroj, který slouží k získání nové zakázky, k tvorbě rozpočtů, kalkulací stavební prací a sledování realizace stavební zakázky. Obsahuje kompletní cenovou soustavu, kde lze nalézt ceníky položek stavebních a montážních prací a materiálů.

Nakupované zásoby jsou účtovány způsobem A. Ocenění probíhá ve skutečných pořizovacích cenách, které obsahuje i vedlejší pořizovací náklady (dopravné, clo, pojistné).

Zásoby vytvořené vlastní činností společnosti se účtují rovněž způsobem A a jsou oceňovány ve skutečných výrobních nákladech, které zahrnují přímé náklady a výrobní režii.

Dále společnost je registrovaná jako plátce DPH. Stavební společnosti ve většině případů uplatňuje tzv. **režim reverse charge**. Tento pojem se týká oblasti DPH. Zboží nebo služby nejsou zdaňovány, jejich dodavatelem, ale naopak jejich odběratelem či příjemcem. Tento postup se uplatňuje u zboží a služeb na mezinárodním trhu, ale i v tuzemsku zejména při poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Reverse charge přináší ulehčení odběratelům zdanit zboží nebo službu ve vlastním státě bez složitého uplatňování nároku na odpočet daně v jiném státě. Princip **režimu reverse charge** spočívá v tom, že plátce, pro kterého byly zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku provedeno, je povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění a doplnit v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně. [21, 22]

V praxi to znamená, že dodavatel vystaví fakturu, ve které uvede sazbu daně (21 %, 15 % v případě stavby k bydlení nebo 10 %). K uplatnění režimu reverse charge, je nutné, aby dodavatel uvedl na faktuře informaci, že daň vyčíslí a odvede zákazník. Tím vzniká odběrateli (zákazníkovi) povinnost daň vyčíslit a odvést. Poté si může společnost uplatnit odpočet daně.

Příklad zaúčtování stavebních prací v režimu reverse charge je uveden v Tab. 4.1.

Tab. 4.1: Účtování v režimu reverse charge

Účetní případ	Předkontace
Faktura přijatá za stavební práce	518/321
DPH přenesené z dodavatel na odběratele	349/343
Daň na vstupu	343/349

Zdroj: [22] - vlastní zpracování

4.3 Konkurence

Mezi největší konkurenty společnosti v současnosti patří Skanska a.s. Jedná se o velkého hráče na trhu, který má několik poboček v České republice. Disponuje nejmodernější technikou.

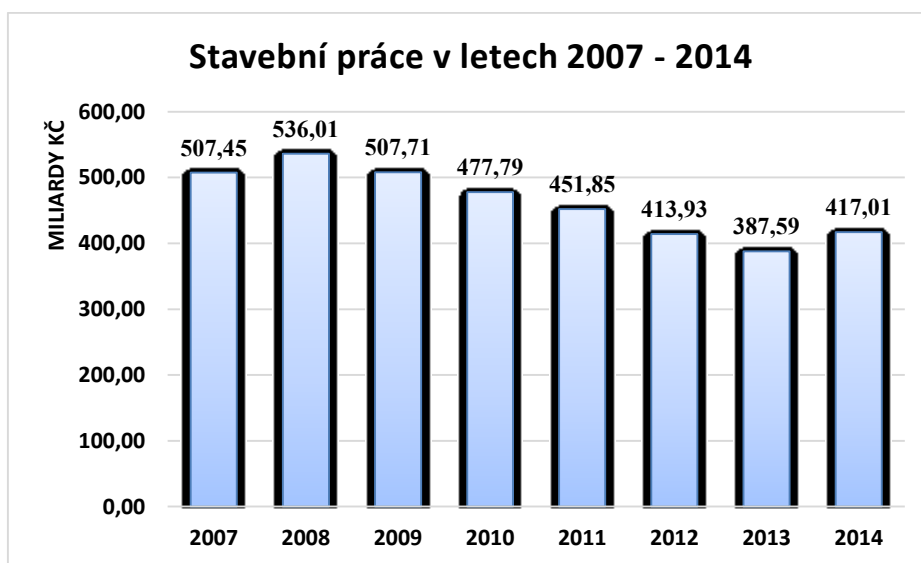
Dalším konkurentem je firma STRABAG, která patří k mezi největší stavební společnosti v České republice. Provádí všechny možné druhy staveb. Nejvíce se soustřeďuje na dopravní stavby.

Společnost BS Vsetín je přímým konkurentem společnosti Gama, s.r.o. Nejvíce konkuruje u zakázek zabývajících se pozemními stavbami.

4.4 Finanční situace společnosti

Roku 2008 přichází celosvětová ekonomická recese, která výrazně zasahuje ve stavebním odvětví. Došlo k dramatickému poklesu stavebních zakázek ve veřejném sektoru. Stavby realizované přes veřejné zakázky mohou výrazně ovlivnit ekonomický růst a zaměstnanost.

Graf 4.1: Vývoj stavebních prací v České republice v letech 2007 - 2014



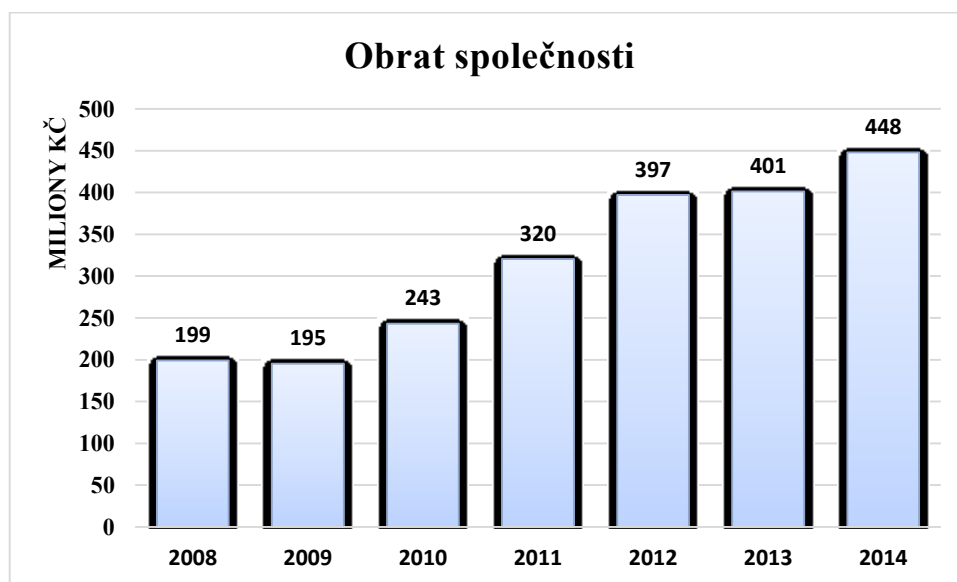
Zdroj: [20] - vlastní zpracování

Výše uvedený graf znázorňuje vývoj stavebních prací v České republice, kde od roku 2008 razantně klesaly (meziročně kolem 5 %) až do roku 2013. Zlom přišel v roce 2014, kdy došlo ke stabilizaci ve stavebnictví díky rychlému růstu ekonomiky a přílivu zahraničních investic zejména z evropských fondů. Stavební výroba vzrostla meziročně o 7,5 %.

Krise zasáhla i společnost Gama s.r.o., ale jen velmi krátce. Mezi rokem 2008 - 2009 došlo k poklesu obrátu. Od roku 2010 přes dlouho trvající krizi je ve stavebním odvětví velmi úspěšná a dokazuje to každoročními vysokými obraty.

Z Grafu 4.2 je zřejmé, že obrat společnosti v posledních sedmi let každoročně roste. Od roku 2009 se meziroční růst pohybuje v rozmezí 70 - 80 mil. Kč. V roce 2012 a 2013 došlo ke stagnaci vlivem projevu ekonomické krize na stavebním trhu, avšak stále dosahuje obrovského obratu. Rok 2014 opět zaznamenal růst obratu oproti předchozímu roku o 40 mil. Kč.

Graf 4.2: Obrat společnosti za období 2008 - 2014



Zdroj: Výroční zpráva Gama, s.r.o. - vlastní zpracování

Společnost disponuje základním kapitálem ve výši 1 000 000 Kč. V následující Tab. 4.2 lze najít vybrané finanční ukazatele.

Od roce 2011 společnost, stejně jako mnoho jiných společností, byla zasažena ekonomickou krizí, avšak na vývoji tržeb nemělo vliv, jenže se to projevilo na jejím EBT a u některých zakázek musela společnost dosahovat ztráty. Společnost ve výběrových řízeních musela snižovat nabídkovou cenu, aby zakázku získala. Společnost byla nucena brát i zakázky malého rozsahu a zároveň se i sestavovat nabídkové ceny, aby byly co nejnižší i za účelem, že budou ztrátové.

V roce 2012 dosáhla společnost v posledních 6 let svého maxima a dosáhla EBT v částce 22 mil. Kč. Po roce 2012 dolehla krize ve stavebnictví i na společnost Gama s.r.o. zisk před zdaněním (dále jen EBT) činil 6 436 mil. Kč oproti předchozímu roku, kdy EBT dosahovalo částky 22 mil. Kč.

Tab. 4.2: Finanční ukazatele v období 2008 - 2014

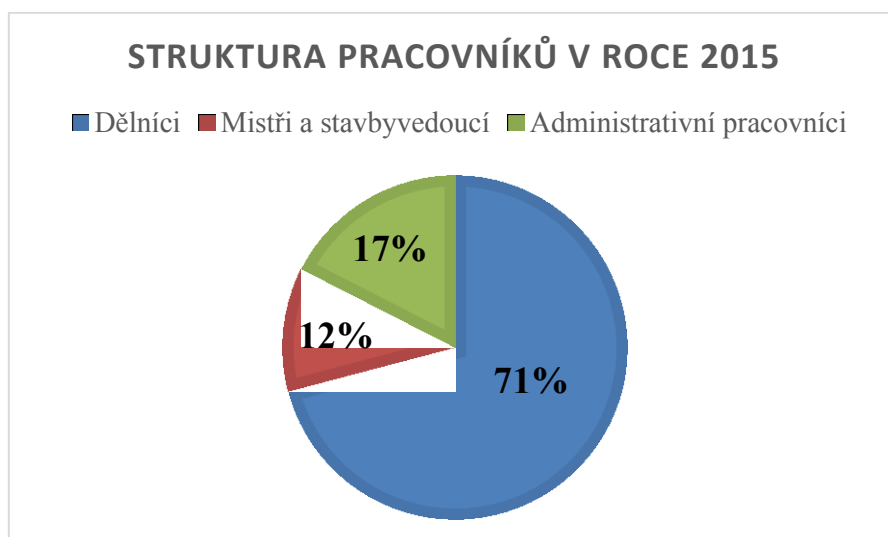
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Výnosy celkem	198 628	195 017	242 087	318 649	395 860	401 291	447 956
z toho za prodej výrobků a služeb	193 883	190 833	235 793	308 704	368 059	360 122	400 319
z toho za prodej zboží	0	0	4 817	6 746	26 045	39 089	44 248
Náklady celkem	168 798	182 566	230 507	298 243	389 889	383 897	443 255
z toho spotřeba materiálu	49 045	52 871	67 143	77 404	98 780	82 604	99 723
z toho mzdové náklady	6 926	8 571	11 547	14 859	17 253	16 465	22 854
Provozní výsledek hospodaření	17 746	14 020	12 488	22 013	6 436	11 363	4 574
EBT	13 752	11 328	9 450	17 618	8 442	4 631	3 058
Počet zaměstnanců	38	38	38	59	68	78	80

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 je uvedeno v příloze č. 2.

Počet zaměstnanců od roku 2011 meziročně roste o 13 % vlivem většího počtu získaných zakázek. V roce 2015 společnost Gama s.r.o. zaměstnávala v průměru 87 kvalifikovaných pracovníků. Z níže uvedeného Grafu 4.3 lze vidět, že 71 % zaměstnanců společnosti tvoří dělníci různých profesí (např. zedníci, obkladači, tesaři, elektrikáři). Administrativní pracovníci představují 17 %, kteří zajišťují řízení společnosti. Zbývajících 12 % tvoří mistři a stavbyvedoucí.

Graf 4.3: Struktura pracovníků v roce 2015



Zdroj: Interní materiály společnost - vlastní zpracování

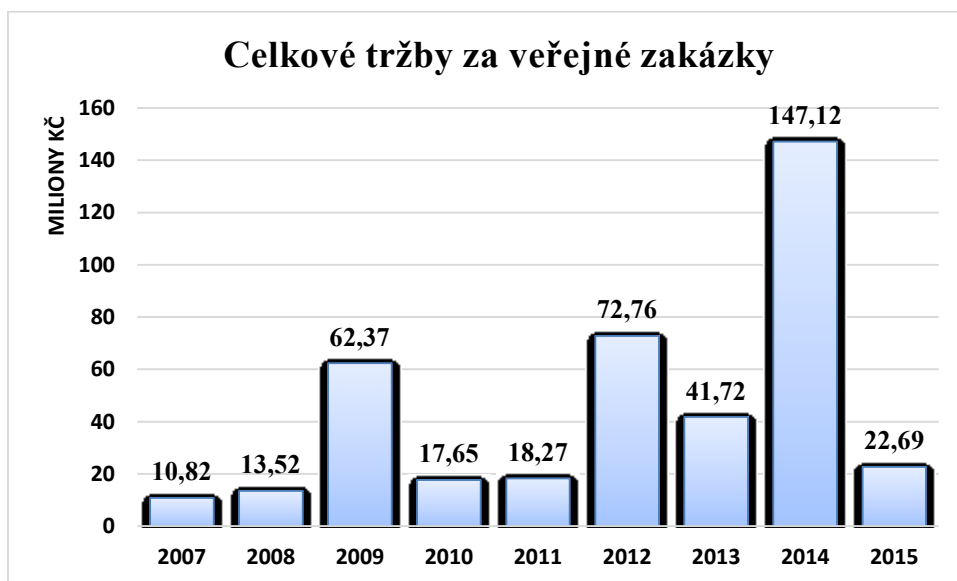
4.5 Přehled veřejných zakázek

Stavební společnost Gama, s.r.o. získává spíše zakázky ze Zlínského kraje. Každý rok tvoří až 80 % veřejných zakázek ze všech získaných zakázek. Zbývajících 20 % představují zakázky od soukromých firem. U veřejných zakázek mnohdy vítězí ve výběrových řízeních, jejichž zadavatelem je město nebo obec. Nejčastější zadavatelé jsou Město Vsetín a okolní obce.

V oblasti veřejných zakázek se společnosti Gama s.r.o. nedařilo uspět ve výběrových řízeních u velkých zakázek. Proto musela se účastnit výběrových řízení u menších zakázek, u kterých musí přizpůsobovat zisk v závislosti na zakázce.

Nejlepší rok byl v oblasti veřejných zakázek rok 2014, kdy se podařilo společnosti Gama, s.r.o. získat 17 veřejných zakázek v celkové hodnotě 147,12 mil. Kč (viz. Graf 4.4) Tento úspěch je dán tím, že se jí podařilo získat tři veřejné zakázky v celkové hodnotě 64,95 mil. Kč. Podrobná tabulka se veřejnými zakázkami, které se podařilo získat společnosti Gama, s.r.o. od roku 2007 - 2015 je uvedena v příloze č. 1.

Graf 4.4: Celkové tržby za veřejné zakázky od roku 2007 - 2015



Zdroj: Interní materiály společnost - vlastní zpracování

4.5.1 Výběrové řízení

Zadavatelé veřejných zakázek vyhlašují v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb. o veřejných zakázkách výběrové řízení. Účastnit se může jakákoliv firma. Vyhledáváním veřejných zakázek je pověřen zaměstnanec společnosti, který pravidelně kontroluje a vyhledává potenciální příležitosti pro společnost. Nejjednodušší a nejčastější způsob je vyhledávání veřejných zakázek na internetových portálech, jako jsou např.

www.vestnikverejnychzakazek.cz, www.vhodne-uverejneni.cz, www.isvzus.cz nebo www.vz24.cz. Veřejné zakázky lze rovněž nalézt na veřejných deskách městských úřadů. Jakmile má podnik o veřejnou zakázku zájem, je nutno se přihlásit u zadavatele zakázky o zadávací dokumentaci. Obsah zadávací dokumentace je jasně vymezen zákonem o veřejných zakázkách v § 44 odst. 3 a musí zahrnovat náležitosti, jako jsou obchodní podmínky, technické podmínky, požadavky na zabezpečení dodávek, podmínky variant nabídek, způsoby zpracování nabídkové ceny, požadavky na podání nabídky pouze v elektronické podobě.

Zadávací dokumentace veřejných zakázek na stavební práce dále musí obsahovat podle zákona o veřejných zakázkách dle § 44 odst. 4 informace, které specifikují předmět zakázky (příslušnou dokumentaci podle stavebního zákona, soupis stavebních prací, dodávek a služeb s výkazem výměr) a jiné požadavky zadavatele (úřední ověřování dokumentů).

Při kompletování potřebných dokumentů k zadávací dokumentaci je nutno velké opatrnosti a ostražitosti. Častým důvodem vyřazení z výběrového řízení je často nepodstatný detail či nesrovnalost. V tuto chvíli by se stalo veškeré úsilí při přípravě dokumentů neúčelné a v některých případech i finančně náročné.

Autor diplomové práce získal od společnosti Gama s.r.o. přehled veřejných zakázek, které byly evidovány v archivu společnosti. Pro rozdílnost úspěšnosti a neúspěšnosti veřejných zakázek se část analýzy podrobí detailnímu zkoumání každé zakázky. Odlišnosti zakázek se spatřují nejen mezi účastníky výběrového řízení, ale i kritérii volby výběru a úspěchu.

4.5.2 Představení úspěšných zakázek

Autor diplomové práce si pro rozbor úspěšných zakázek firmy Gama s.r.o. zvolil dvě veřejné zakázky.

Pro veřejnou zakázku jsou vždy jasně definovány požadavky zadavatele, které účastníci musí dodržet. Mezi úspěšné zakázky se řadí osvětlení cyklostezky Jasenice a náves v obci Leskovec.

4.6 Úspěšná zakázka Osvětlení cyklostezky Jasenice

Úspěšná veřejná zakázka společnosti Gama s.r.o., kterou společnost získala na základě výběrového řízení, byla stavba veřejného osvětlení cyklostezky Jasenice. Celý přidělený název veřejné zakázky zadavatelem je „Osvětlení cyklostezky Jasenice, Vsetín,“. Zadavatelem veřejné zakázky bylo Město Vsetín. Jednající osobou byl pan Jiří Čunek, jež je starostou pro Vsetín. Důvodem pro zavedení osvětlení byl značný zájem a podnět obyvatelů žijících v okolí Jasenice.

4.6.1 Předmět veřejné zakázky

Předmětem veřejné zakázky byla stavba veřejného osvětlení začínající od ulice Generála Klapálka až do místa napojení silnice III. třídy, Za Zastávkou. Celková délka trasy byla stanovena na 3,3 km. Firma, která zakázku vyhraje, musí zajistit kabeláže veřejného objektu (včetně napojení a dodávky rozvaděče). Počet stožárů je definován na 5 m, což je číselně určeno 107 kusy. Celková hodnota veřejné zakázky byla vymezena na 3 000 000 Kč bez DPH.

4.6.2 Výsledky výběrového řízení

Pro výběrové řízení byly přihlášeny čtyři firmy, které splňují požadavky zveřejněné veřejné zakázky, jak lze vidět v Tab. 4.3

Tab. 4.3: Výsledky výběrového řízení

Uchazeč	Nabídková cena bez DPH
Gama s.r.o.	2 499 973 Kč
EBM TZB, s.r.o.	2 599 798 Kč
RADEKOV spol. s.r.o.	2 896 100 Kč
Skanska a.s.,	3 901 816,81 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

Nabídka cen v Tab. 4.3 se pohybovala kolem dvou a půl až čtyř miliónů korun. Nejdražší nabídka byla od společnosti Skanska a.s., která osvětlení Jasenice uskuteční při ceně 3 901 816,81 Kč. Nejlevnější a zároveň vítěznou nabídkovou cenou v částce **2 499 973 Kč** nabídla společnost Gama s.r.o.

Hodnotící kritérium pro vítězství veřejné zakázky bylo určeno nejnižší nabídkovou cenou, kterou uchazeč uvede v Krycím listu nabídky a splnění všech náležitostí uvedených v zadávací dokumentaci. Rozhodnutí o nejvýhodnější nabídce určí zadavatel.

4.6.3 Cenová nabídka

Ve společnosti Gama, s.r.o. se zabývají sestavení cenové nabídky na zakázku Osvětlení cyklostezky Jasenice dva kvalifikovaní zaměstnanci. Sestavují rozpočet pomocí softwaru RTS Stavitel+, který obsahuje ceníky stavebních prací. Ceníky se průběžně aktualizují podle aktuální situace na stavebním trhu. Předpokládanou cenu veřejné zakázky ovlivňuje mnoho faktorů. Jedná se o použité materiály k realizování zakázky, časová náročnost, specifické zadání projektu, rozsah stavebních prací. Při stanovení předpokládané ceny zakázky se bere v

úvahu celá řada faktorů. Velký vliv má zejména rozsah stavební práce, použité materiály, časová náročnost a složitost práce.

Předběžná kalkulace tvoří jádro zakázky, u kterého je důležité rozlišit náklady. Rozlišujeme náklady na hlavní stavební výrobu a na ostatní a vedlejší náklady. Náklady na hlavní stavební výrobu představují, např. náklady na zemní práce, elektromontáže, bourání konstrukcí, lešení, stavební výtahy a různé řemeslnické práce (klempířské truhlářské).

K ostatním a vedlejším nákladům se řadí vybudování a odstranění zařízení staveniště, bezpečnostní a hygienická opatření na staveništi, zkoušky a revize, propagace.

Zahrnutím všech nákladů, které se vztahují realizaci určité zakázky, se určí cena za zhotovení díla stanovené na základě rozpočtu. Společnost Gama, s.r.o. předpokládala využití následujících stavebních dílů, které jsou uvedeny v tabulce 4.4. V rámci každé zakázky je výše zisku rozpočítána do každé položky v rozpočtu. Společnost Gama s.r.o. si stanovila pro tuto zakázku zisk ve výši 11 %.

Tab. 4.4: Předběžná kalkulace – Osvětlení cyklostezky Jasenice

Číslo dílu	Stavební díl	Cena (Kč)
M21	Elektromontáže	30 187,28
M21-H	Elektromontáže-hromosvod	13 141,2
M21-K	Elektroinstalace - kabeláž	49 4791,5
M21-S	Elektromontáže - svítidla	14 14361
M23	Montáže potrubí	4 362,54
M99	Ostatní práce "M"	40 500,09
Celkem za díl 1		1 997 344
11	Přípravné a přidružené práce	44 534,8
12	Odkopávky a prokopávky	9 913,38
13	Hloubené vykopávky	6 190,54
16	Přemístění výkopku	14 337,82
17	Konstrukce ze zemin	472,29
18	Povrchové úpravy terénu	1 438,4
27	Základy	22 966,36
28	Zpevňování hornin a konstrukcí	47 994,48
31	Zdi podpěrné a volné	9714,21
32	Zdi přehradní a opěrné	5130
33	Sloupy a pilíře, stožáry, stojky	15 254,88
38	Kompletní konstrukce	1380
45	Podkladní a vedlejší konstrukce	9 956,17
46	Zpevněné plochy	18 631,44
57	Kryty šterkových a živičných komunikací	1 660,2

59	Dlažby a předlažby komunikací	27 909,36
6	Úpravy povrchu, podlahy	1 356
62	Úpravy povrchů vnější	4 524
63	Podlahy a podlahové konstrukce	744
91	Doplňující práce na komunikaci	85 886,93
93	Dokončovací práce inženýrských staveb	5 441
95	Dokončovací konstrukce na pozemních stavbách	3 219,12
99	Staveništní přesun hmot	23 300,22
783	Nátěry	13 563,11
M46	Zemní práce při montážích	85 624,21
999	Poplatky za skládky	5 460,18
D96	Přesuny suti a vybouraných hmot	626,01
Celkem za díl 2		467 229,1
Celkem za stavební práce		2 499 973 Kč

Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Podle předběžné kalkulace viz Tab. 4.4 se celkové rozpočtové náklady skládají z nákladů na veřejné osvětlení a nákladů na zemní práce. Tyto náklady se dále člení podle jednotlivých stavebních položek. Harmonogram stavebních prací lze nalézt v příloze č. 3. Detailní soupis prací k této zakázce je uveden v příloze č. 4.

Tab. 4.5: Výsledovka zakázky Osvětlení

Položka	Částka
Spotřeba materiálů a služeb	1 903 990 Kč
Náklady osobní a obsluhu strojů	320 986 Kč
Náklady celkem	2 224 976 Kč
Tržby za výkony a služby	2 499 973 Kč
Zisk (11 %)	274 997 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Po realizaci veřejné zakázky zjistila společnost skutečné náklady a výnosy z finančního účetnictví (viz. Tab. 4.5). Vynaložené náklady na spotřebu materiálu a služeb dosahovala částky 1 903 990 Kč. Náklady osobní a obsluha strojů tvořily částku 320 986 Kč. Výnosy dosahovaly částky 2 499 973 Kč, která je shodná s částkou uvedenou v cenové nabídce. To znamená, že v rámci zakázky nevznikly žádné vícepráce a méněpráce. Jak je z Tab. 4. 6 zřejmé, společnost eviduje 11 % zisk, což představuje částku 274 997 Kč.

Společnost Gama, s.r.o. se přihlásila do výběrového řízení s nabídkovou cenou 2 499 973 Kč. Zadavatel předpokládal, že hodnota zakázky se bude pohybovat kolem 3 000 000 Kč bez

DPH. Společnosti Gama s.r.o. se podařilo snížit náklady hodnotu oproti původní zakázky o 16,6 % tedy na cenu 2 499 mil Kč. S tímto rozpočtem byla úspěšná a vyhrála výběrové řízení s 2 499 973 Kč. Druhá nejvyšší nabídka je o 100 tis. Kč vyšší než vítězná cena. Na snížení nákladů a tím i snížení nabídkové ceny se podílí skutečnost, že společnost má jako svou druhou činnost prodej stavebního materiálu, tudíž má lepší možnosti k vyjednávání ceny materiálu přímo od výrobce a tím nižší náklady na materiál.

4.7 Úspěšná zakázka Náves v obci Leskovec

Druhou úspěšnou zakázkou, kterou firma Gama s.r.o. vyhrála, bylo vytvoření funkčního veřejného prostoru jinak řečeno návsi, které obci Leskovec chybí. Obec Leskovec se nachází v okrese Vsetín, kdy místo projektu je situováno v centrální části obce. Vymezení dle katastrálního území se hovoří o pozemcích č. 173/4, 2569, 2497 a 279. Zmíněné katastrální pozemky jsou vedeny jako ostatní plochy, jiné plochy, ostatní komunikace a nádvoří.

4.7.1 Představení veřejné zakázky

Důvodem pro vyhlášení veřejné zakázky bylo zatraktivnění pozemní komunikace vedoucí k Obecnímu úřadu. Obecní úřad se nachází v centru obce, která je hlavní tepnou k vlakovému nádraží a k Juříčkovému mlýnu. Proto bylo potřeba veřejný prostor přizpůsobit veřejnosti v podobě návsi, která obec postrádala.

Zadání veřejné zakázky mělo za úkol, propojit dvě části pozemní komunikace do jednoho uceleného formátu spojení tzv. kruhová návěs. Kruhová návěs slouží jako místo pro odpočinek cyklistů, chodců a konání kulturních akcí. Jelikož návěs přiláká více osob na jedno místo, je nutno zaopatřit nejbližší silnice barevným a materiálovým odlišením, aby byly jasné signály pro řidiče, který v tomto úseku zpomalí a přizpůsobí jízdu komunikaci.

Cesta, která je venkovským stylem uzpůsobena okolnímu prostředí, kde dominantou prostoru je obecní úřad, musí být oplocena dřevěnou zídkou. Zídka je kombinovaná s dřevěnou výplní, ale charakterizuje čistotu a venkovský styl, jak bylo zadáno. Dle materiálu se jedná o dřevo, kámen lomový pro stěnu a kámen pro dlažební kostky. Doplnková úprava se zaměří na zpevnění ploch cesty, přidáním laviček s koši na odpadky, stojanů na kola a informačních tabulí, které nejen místním pomohou zpřehlednit připravované kulturní akce, mapy pro turisty, informace nejbližších autobusových linek, ale také vyhlášky příslušných úřadů. Zároveň stránka úprav spočívá i v zavedení veřejného osvětlení, které místu dodá určitý pocit bezpečnosti.

Obr. 4.1: Vesnický styl s hlavním důrazem na dřevěné prvky zídky



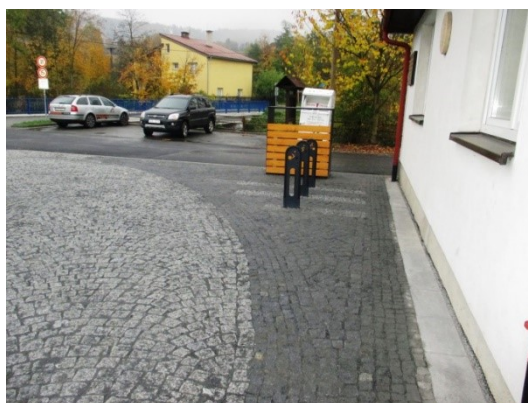
Obr. 4.2: Zabudované lavičky přizpůsobené k veřejným setkáním



Zdroj: Interní materiály společnosti

Zdroj: Interní materiály společnosti

Obr. 4.3: Vstup k obecnímu úřadu se zabudovanými stojany na kolo



Zdroj: Interní materiály společnosti

4.7.2 Předmět veřejné zakázky

Jak již bylo řečeno **předmětem veřejné zakázky**, jsou stavební práce, jejíž výsledkem je revitalizace středu obce Leskovec. Cílem stavební práce je přispět k vybudování nové sociální infrastruktury, zpevnění ploch a přizpůsobení rychlosti řidičů na komunikaci pomocí zpomalovacích prvků. Trojúhelníková parcela se tudíž stane místem pro trávení volného času místních obyvatel a v lepším spojení k obecnímu úřadu.

Dle stavebních objektů se projekt dělí:

- SO 01 - Plot a opěrná zídka,
- SO 02 - Zpevněné plochy,
- SO 03 - Komunikace,
- SO 04 - Dřevěný přístřešek,
- SO 05 - Pítko,
- SO 06 - Veřejné osvětlení, elektroinstalace,

- SO 07 - Vegetační úpravy,
- SO 08 - Mobiliář.

Místem plnění je Leskovec. **Cena** veřejné zakázky je kalkulována na 4 300 236 Kč bez DPH. **Termíny splnění** veřejné zakázky byly určeny pro zahájení projektu 1. 7. 2015, kdy předání dokončené práce bylo vymezeno na 30. 11. 2015.

4.7.3 Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky

Zadavatel zveřejnil nabídku dne 19. 5. 2015, ale den předem (18. 5. 2015) již byla nabídka odeslána 5 zájemcům. Bezplatně byla poskytnutá dodavatelům kompletní zadávací dokumentace, která byla uveřejněna na profilu zadavatele v sekci Úřední deska, který určuje zákon o veřejných zakázkách podle § 157.

Písemná žádost o podání nabídky musela být zpracována a odeslána nejpozději do dvou dnů před uplynutím data **29. 6. 2015**. Tento datum byl časově limitován do 8:30 hodin ranní. Žádost se zasílala písemně (doporučeně poštou) či osobním předáním do sídla **zmocněné osoby MCI SERVIS s.r.o., Pod Vodojemem 2607, 760 01 Zlín** (8:00-15:30). Nabídka se zpracovala v českém nebo slovenském jazyce, písemně v jednom vyhotovení dle zadávacích kritérií. Úkolem zmocněného je patřičně zaevidování a potvrzení dodavateli, že nabídku převzal, dle zákona § 69 odstavec 6.

Před podáním žádosti dodavatel musel prokázat, že splnil **technické předpoklady**. Technické předpoklady, jež byly nastaveny pro splnění 3 významných stavebních prací podobného charakteru, který je předmětem veřejné zakázky (revitalizace veřejného objektu v hodnotě 2 mil. Kč bez DPH pro 1 zakázku). Jako důkaz sloužily 3 osvědčení s cenou, místem a dobou provedení revitalizace. Proto bylo povinností všech dodavatelů předložit **prohlášení o ekonomické, finanční a podnikatelské způsobilosti** k veřejné zakázce. Další průkazností byla kopie z **výpisu z obchodního rejstříku**, dle § 54.

4.7.4 Stanovení pořadí nabídek

Nabídkové ceny byly seřazeny od nejnižší ceny. **Vítěznou nabídkou bude nejnižší cena** včetně DPH, kterou vítězný dodavatel oproti konkurenci stanovil. Ovšem dochází i k posouzení, zda nabídka není podhodnocena cenou, která by neumožnila práci vykonat poctivě a profesionálně. Dodavatel by měl vystavit finanční záruku ve formě plnění záručních podmínek. Bankovní záruka bude ustanovena a předána zadavateli projektu (na 18 měsíců). Bankovní záruka byla neodvolatelná, bezpodmínečná a vyplatitelná hned na první požádání. Garance činila 100 000 Kč. **Uveřejnění výherní zakázky** bylo vyhlášeno na internetovém

profilu zadavatele, který si dle zákona o veřejných zakázkách § 60 odstavec 2 a § 76 odstavec 6 umožnil uveřejnit i poražené dodavatele.

4.7.5 Přihlášení dodavatelé

O veřejnou zakázku nebyl moc velký zájem, jelikož výběrového řízení se účastnilo v menším počtu dodavatelů. Zájem projevila společnost STRABAG a.s., která je největším přímým konkurentem firmy GAMA s.r.o., kdy nabídková cena se pohybovala kolem zadávací ceny 4 mil. Kč včetně DPH. **GAMA s.r.o.** stanovila nabídkovou cenu na částku **4 185 347, 65 Kč včetně DPH**. Společnost **STRABAG a.s.** nabídku měla o skoro 600 000 Kč vyšší, přesněji **4 742 172,00 Kč včetně DPH**. Zadavatel dle hodnotících kritérií vybral nejnížší nabídkovou cenu od firmy GAMA s.r.o.

4.7.6 Cenová nabídka

Ve společnosti Gama, s.r.o. se zabývají sestavení cenové nabídky na zakázku Revitalizace návsi v obci Leskovec dva kvalifikovaní zaměstnanci. Sestavují rozpočet pomocí softwaru RTS Stavitel+, který obsahuje ceníky stavebních prací. Zahrnutím všech nákladů, které se vztahují realizaci určité zakázky, se určí cena za zhotovení díla stanovené na základě rozpočtu. Zakázka revitalizace návsi v obci Leskovec se skládá z osmi stavebních objektů. V Tab 4.6. lze vidět k těmto stavebním objektům vyčíslené přepokládané náklady. Nejvíce nákladů se plánovalo vynaložit na opravu přilehlé komunikace v hodnotě 1 311 683 Kč. Podle předběžné kalkulace budou představovat náklady ve výši **3 458 965,00 Kč**. Společnost Gama s.r.o. si stanovila pro tuto zakázku zisk ve výši 13 %.

Tab. 4.6: Předběžná kalkulace – Návsi v obci Leskovec

Stavební objekt		Cena (Kč)
SO 01	Plot a opěrná zídka	625 837,50
SO 02	Zpevněné plochy	706 970,97
SO 03	Oprava komunikace	1 311 683,67
SO 04	Dřevěný přístřešek	64 776,72
SO 05	Pítko	91 854,14
SO 06	Veřejné osvětlení	146 762,82
SO 07	Vegetační úpravy	175 479,23
SO 08	Mobiliář	233 099,96
Ostatní a vedlejší náklady		
00	Vedlejší a ostatní náklady	102 500,00

Celkem za stavbu	3 458 965,00 Kč
-------------------------	------------------------

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Po realizaci veřejné zakázky zjistila společnost skutečné náklady a výnosy z finančního účetnictví (viz. Tab. 4.7). Vynaložené náklady na spotřebu materiálu a služeb dosahovala částky **2 098 927 Kč**. Osobní náklady a náklady na obsluhu strojů dohromady tvořily částku 910 372,6 Kč. Výnosy dosahovaly částky **2 499 973 Kč**, která je shodná s částkou uvedenou v cenové nabídce. To znamená, že v rámci zakázky nevznikly žádné vícepráce a méněpráce. Jak je z Tab 4.8 zřejmé, společnost eviduje 13 % zisk, což představuje částku 449 665,45 Kč.

Tab. 4.7: Výsledovka zakázky Náves v Leskovec

	Částka (Kč)
Spotřeba materiálů a služeb	2 098 927
Náklady osobní a obsluhu strojů	910 372,6
Náklady celkem	3 009 299,6
Tržby za výkony a služby	3 458 965
Zisk (13 %)	449 665,45

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

*Společnost Gama, s.r.o. se přihlásila do výběrového řízení s nabídkovou cenou **4 185 347,65 Kč s DPH**. Výběrového řízení se účastnily celkem dvě firmy. Jediným konkurentem byla společnost STRABAG a.s. Zadavatel požadoval, aby hodnota zakázky nebyla dražší jak 4 300 236,- Kč bez DPH (5 203 285,56 Kč s DPH). Společnosti Gama, s.r.o. se podařilo u této zakázky snížit náklady oproti původní hodnoty zakázky až o 20 % tedy na cenu **4 185 347,65 Kč**. S tímto rozpočtem byla úspěšná a vyhrála výběrové řízení před nabídkou od společnosti **STRABAG a.s. s nabídkovou cenou 4 742 172,00 Kč včetně DPH**. Snížení nákladů má rovněž, jak u zakázky Osvětlení cyklostezky Jasenice, podíl na tom, že společnost Gama, s.r.o. má druhou činnosti podniku prodej stavebního materiálu a prodej pohonných hmot (dále jen PHM), tudíž má lepší možnosti k vyjednávání ceny materiálu a PHM přímo od výrobce a tím menší náklady na materiál. Společnost GAMA s.r.o. měla za cíl u této zakázky dosáhnout kolem 15 % zisku. Tohoto cíle přímo nedosáhla, avšak velmi se mu přiblížila, jelikož její zisk činí 13 %.*

4.8 Neúspěšná zakázka zateplení Zděchov

Neúspěšná veřejná zakázka firmy GAMA s.r.o. byla zadána s přesným názvem zakázky na zlepšení tepelně technických parametrů budovy obecního úřadu ve Zděchově. Blíže specifikované zadání pojednává, že stavební práce se soustředily k provedení zateplovacích prvků na fasádě budovy s cílem zateplit i střešní krytí.

4.8.1 Předmět veřejné zakázky

Předmětem veřejné zakázky byla smlouva o dílo s blíže popsanou technologickou částí projektového zdokumentování. Celá veřejná zakázka je stanovena projektovou dokumentací, která je obsažena v zadávací listině. Jako dodatek všem uchazečům byl zpracován energetických audit (jinak řečeno EA), který popisoval úsporná opatření, které je potřebné provést. Zadávací dokumentace stanovila technické specifikace tohoto stavebního vyhotovení.

4.8.2 Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky

Termín projektu byl vymezen do jednoho měsíce od podpisu smlouvy o dílo, kdy výstavba má být dokončena 30. 9. 2015. Cena nesměla přesáhnout **6 000 000 Kč bez DPH**. Dodavatelé se museli zavázat, že splnění zakázky dodrží ve smluvené délce, ovšem povoleno bylo si lhůtu práce zkrátit.

4.8.3 Přihlášení dodavatelé

Se smlouvou o dílo museli být podepsány obchodní podmínky, které vymezuje zákon § 2586 a n. zák. č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku. Smlouva musela být dodavatelem podepsána. Povinností uchazeče je vypracování **harmonogramu stavby a položkového rozpočtu**. Položkový rozpočet měl zahrnovat jednotkové ceny a celkové ceny (ve výkazu výměr).

Nabídkovou cena je celková cena za provedení úkonu včetně DPH (v položkovém rozpočtu). Nabídková cena zahrnuje tedy **poplatky, vedlejší náklady, předpokládaná rizika, provoz, kurzovní vlivy a vývoj cen**. Položkové rozpočty jsou součástí písemné nabídky dodavatele. Překročení nabídkové ceny je ve výjimečných případech možné, když došlo ke změnám DPH.

4.8.4 Přihlášení dodavatelé

Dodavatelé jsou zodpovědní nabídku předložit s formou vyplněného formuláře tzv. **"KRYCÍ LIST"**, **výpisu z Obchodního rejstříku, návrhem smlouvy o dílo** (harmonogram stavby, rozpočet), prohlášení o splnění kvalifikačních a technických hledisek, uveřejnit

seznam subdodavatelů (informovat o nevyužití subdodavatelů) a osvědčení **ETICS**, certifikát k výplním.

Nabídka musela být psána českým jazykem ve vyhotovení jednoho originálu a jedné kopie. Nabídku lze předat písemně i poštou na adresu **Obecní úřad Zděchov, Zděchov 175, 756 07 Zděchov**. **Termín** přihlášení byl do 25. 6. 2015 v 10.00 hodin. Na dopise musí být napsána adresa dodavatele, na kterou je možné posílat oznámení podle § 71 odst. 6 zákona.

Dodavatel musel uvést všechny stavební činnosti, které vykonával. Minimální musel provést 3 stavební práce, každou v hodnotě **700 000,- Kč bez DPH**. Pouze projekty, kdy docházelo k zateplení budovy.

4.8.5 Výběrové řízení

Zadavatel určil pro výherce veřejné zakázky v souladu dle zákona o veřejných zakázkách dle § 78 odst. 1 jako hodnotící kritérium **nejnižší nabídkovou cenu** včetně DPH v Kč. Zadavatel obdržel 6 dodavatelů ucházejících se o zateplení budovy ve Zděchově. GAMA s.r.o. bohužel se v této veřejné zakázce ucházela ve 3. pořadí dodavatelů vhodných pro získání projektu. Jako **vítěz veřejné zakázky** byla vyhlášena firmy **FABRIKO MORAVA s.r.o.**, která nabídkovou cenou **1 227 128,28 Kč včetně DPH** porazila ostatních pět dodavatelů. Pro srovnání lze říci, že **GAMA s.r.o.** prohrála s nabídkovou cenou **1 429 844,90 Kč včetně DPH**, což dle nákladového srovnání byla o 200 000 Kč dražší. Druhé pořadí obsadila firma **MK-STAV Building s.r.o.**, která cenu nasadila o 100 000 Kč více než výherní nabídková cena, pro upřesnění se jednalo o částku 1 335 362,06 Kč včetně DPH. Poslední tři místa obsadily stavební společnosti **HERYÁN Reconstructions s.r.o.**, **Naryner Constructions s.r.o.** a **COMMODUM spol. s.r.o.** s nejvyšší cenou nabídky 1 683 811,95 Kč včetně DPH.

V Tab 4.8 je zobrazena rekapitulace cenové nabídky. Zakázka a její související náklady na realizaci je rozdělena na dvě části. Na architektonicko - stavební řešení v hodnotě 1 129 390 Kč včetně DPH a vedlejších a ostatních nákladů v částce 51 300 Kč.

Tab. 4.8: Rekapitulace cenové nabídky

Číslo objektu	Název	Cena (Kč)
D 1.1.	Architektonicko - stavební řešení	1 129 390
0	Vedlejší a ostatní náklady	51 300
Celkem za stavbu		1 181 690,00

Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

Podle předběžné kalkulace budou představovat náklady ve výši **3 458 965,00 Kč**. Společnost Gama s.r.o. si sestavila pomocí programu RTS Stavitel + předběžnou kalkulaci (viz tam 4.9), ve které si nastavila zisk pro všechny nákladové položky ve výši 10 %.

Tab. 4.9: Předběžná kalkulace - soupis hlavní stavební činnosti

Díl	Název položky	Cena (Kč)
1	Zemní práce	21 524,92
27	Základy	1 460,43
31	Zdi podpěrné a volné	1 054,80
46	Zpevněné plochy	144 493,78
61	Úpravy povrchů vnitřní	5 231,52
62	Úpravy povrchů vnější	360 694,50
63	Podlahy a podlahové konstrukce	295,14
94	Lešení a stavební výtahy	67 250,40
95	Dokončovací konstrukce na pozemních stavbách	11 749,21
96	Bourání konstrukcí	37 956,70
99	Staveništní přesun hmot	39 378,13
713	Izolace tepelné	65 257,61
721	Vnitřní kanalizace	10 190,80
762	Konstrukce tesařské	30 701,92
764	Konstrukce klempířské	59 995,58
766	Konstrukce truhlářské	18 539,19
767	Konstrukce zámečnické	200 136,32
783	Nátěry	6 468,37
784	Malby	926,83
M21	Elektromontáže	17 180,00
D96	Přesuny suti a vybouraných hmot	28 903,85
Náklady celkem		1 129 390,00

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

V následující Tab. 4.10 je zobrazen soupis vedlejší a ostatních nákladů.

Tab. 4.10 Soupis vedlejší a ostatních nákladů

Díly	Název položky	Částka (Kč)
Díl:	Vedlejší náklady	21 000,00
1	Vybudování zařízení staveniště	12 500,00
2	Odstranění zařízení staveniště	3 500,00
3	Provoz objednatele	3 000,00
Díl:	Ostatní náklady	30 300,00
4	Předání a převzetí staveniště	800,00
5	Ochrana stávajících inženýrských sítí na stavenišť	1 500,00
6	Dočasná dopravní opatření	3 500,00
7	Užívání veřejných ploch a prostranství	2 500,00
8	Bezpečnostní a hygienická opatření na staveništi	6 500,00
9	Zkoušky a revize	3 000,00
10	Revize	1 500,00
11	Dokumentace skutečného provedení	5 500,00
12	Propagace	8 500,00

Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

4.9 Neúspěšná zakázka rekonstrukce tělocvičny ZŠ Šafaříkova

Zakázka, která pro firmu Gama s.r.o. byla nezdařilá, se věnovala rekonstrukci velké tělocvičny. ZŠ se nachází v městě Valašské Meziříčí, které bylo zadavatelem veřejné zakázky. Tento projekt byl spolufinancován Evropskou unií v rámci operačního programu Životní prostředí ze Státního fondu životního prostředí České republiky.

4.9.1 Předmět veřejné zakázky

Předmět stavebních prací byl zadán jako výměna oken, zateplení rovné střechy a zateplení fasád, úprava hromosvodu a oprava povrchu podlahy v základní škole Šafaříkova. **Záruční doba** zakázky byla určena na dobu **60 měsíců** od předání zakázky dodavateli. Dle číselníku CPV (Common Procurement Vocabulary) se jednalo o stavební úpravy budovy ZŠ, střechu, montáž dveří a oken, omítka budovy a podlahové úpravy. Hodnota veřejné zakázky činila bez DPH **5 055 236 Kč**. **Termín** začátku byl 1. 9. 2015 a předání vykonání práce bylo 16. 11. 2015.

4.9.2 Výzva a podmínky k podání veřejné nabídky

Veřejná zakázka musí být zpracována a obsahovat dokumentaci skutečného provedení stavby, která je sestavena dle vyhlášky č. 499/2006 sb., o dokumentaci staveb. Předávání probíhalo v rozsahu 2x vytisknuté, 1x elektronicky v podobě CD v DWG, PDF a Wordu. Další dokumentace jsou stavební deník, revizní zprávy, certifikáty o použitých materiálech, protokol o provedení stavby a doklad o nakládání s odpadem. Místem stavebních úprav byla ZŠ Šafaříkova, na ulici Šafaříkova 726, Valašské Meziříčí s PSČ 757 01. **Zakázka je dotovaná EU. Dodavatel musel poskytnout výpis z Obchodního rejstříku, doklad o podnikání, potvrzení a prohlášení o spotřební dani, potvrzení o sociálním zabezpečení a čestné prohlášení.**

Dodavatelé museli v minulosti vykonat dvě podobné stavební práce s předmětem zateplení fasád za 2 miliony Kč bez DPH. Doklady musely být v českém jazyce.

4.9.3 Přihlášení dodavatelé

Nabídky se sestavují písemně (listinná podoba), včetně CD. Doručení písemnosti muselo dodržet 6 týdenní lhůtu před oficiálním datem předání 30.7.2015 do 10:00. Nabídka se v pracovních dnech předávala od 8:00-11:00 u zadavatele na adrese Městský úřad Valašské Meziříčí, Soudní 1221, 757 38 Valašské Meziříčí.

4.9.4 Výběrové řízení

Hodnotící kritérium je stejné jako u všech zmíněných veřejných zakázek, což je nejnížší nabídková cena bez DPH.

Celkem se přihlásilo 14 uchazečů. Zvítězila společnost MK-STAV BUILDING s.r.o., která jako jediná dokázala cenu sestavit na **2 894 186,46 Kč** bez DPH. Bohužel se muselo konstatovat, že **Gama s.r.o. nabídku měla značně vysokou** a skončila na posledním místě s cenou **4 291 500 Kč**. Jak lze vidět s tou cenou nelze mít konkurenční výhodu. Společnosti, které veřejnou zakázku dokázali držet kolem 3 milionů Kč, byly RADEKOV spol. s.r.o., 1. VASTO spol. s.r.o., TESP Contract s.r.o., FABRIKO MORAVA s.r.o., FASÁDY ZLÍN s.r.o., BS Vsetín s.r.o., NOSTA s.r.o. a Mézl a Janíček s.r.o.

Nabídkové ceny nad 4 miliony Kč byly u MH-Stavby s.r.o., Zlínské stavby s.r.o., ERGO VH s.r.o. a HERYÁN RECONSTRUCTION s.r.o..

4.9.5 Cenová nabídka

Stejně jako u předešlých zakázek se společnost Gama s.r.o. sestavila cenovou nabídku, aby se mohla účastnit výběrového řízení. Nejprve se sestavuje položkový rozpočet, ve kterém jsou

vyčísleny jednotlivé stavební práce a použité díly. Položkový rozpočet obsahuje hlavní stavební výrobu (HSV), přidruženou stavební výrobu (PSV) práce a dodávky M a ostatní vedlejší rozpočtové náklady, které zahrnují zřízení staveniště a inženýrskou činnost.

V Tab 4.11 je zobrazena rekapitulace cenové nabídky. Zakázka a její související náklady na realizaci je rozdělena na dvě části. Architektonicko-stavební řešení výměny oken, střechy a zateplení fasád. Náklady na tuto část jsou vyčísleny ve výši 3 029 211,36 Kč bez DPH. Druhá část představuje stavbu podlahy tělocvičny. Náklady na tyto práce činí 1 262 288,64 Kč bez DPH.

Tab. 4.11: Rekapitulace cenové nabídky

01	ZŠ Šafaříková,budova velké tělocvičny-výměna oken,střecha,zateplení fasád	
001	SO 01 tělocvična - D.1.1 Architektonicko-stavební řešení	3 029 211,36 Kč
02	ZŠ Šafaříková-rekonstrukce povrchu-podlahy velké tělocvičny	
002	SO 01 Podlaha tělocvičny - stavební část	1 262 288,64 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

V následující Tab. 4.12 jsou zachyceny předpokládané náklady na výměnu oken, zateplení střechy a fasád, úprava hromosvodu a oprava povrchu podlahy v základní škole Šafaříkova. Společnost Gama, s.r.o. si stanovila výši očekávaného zisku u této zakázky ve výši 20 %.

Tab. 4.12: Předběžná kalkulace stavebních dílů - výměna oken, střechy a zateplení fasád

Díly	Názvy položek	Cena (Kč)
HSV	Práce a dodávky HSV	271 056,19
6	Úpravy povrchů, podlahy a osazování výplní	220 750,33
997	Přesun sutě	31 906,57
998	Přesun hmot	18 399,29
PSV	Práce a dodávky PSV	973 982,45
713	Izolace tepelné	102 942,14
762	Konstrukce tesařské	42 309,17
775	Podlahy skládané (parkety, vlysy, lamely aj.)	25 670,34
776	Podlahy povlakové	803 060,80
VRN	Vedlejší rozpočtové náklady	17 250,00
VRN4	Inženýrská činnost	9 750,00
VRN7	Provozní vlivy	7 500,00

Zdroj: Interní materiály společnosti - vlastní zpracování

Předběžná kalkulace (viz. Tab. 4.13) druhé části stavebních prací, tj. podlahy tělocvičny ZŠ Šafaříkova se skládá ze čtyř stavebních prací:

- Z prací a dodávek HSV, které celkově činí 895 335 Kč;
- Z prací a dodávek PSV, které tvoří 1 983 125,5 Kč;
- Elektromontáže, které tvoří 112 750 Kč;
- Vedlejší rozpočtové náklady, které tvoří celkovou sumu 38 000 Kč.

Tab. 4.13: Předběžná kalkulace - Podlaha tělocvičny

Díly	Názvy položek	Cena (Kč)
HSV	Práce a dodávky HSV	895 335,86
1	Zemní práce	34 357,28
3	Svislé a kompletní konstrukce	46 610,69
5	Komunikace pozemní	6 435,10
6	Úpravy povrchů, podlahy a osazování výplní	627 437,97
9	Ostatní konstrukce a práce, bourání	146 691,88
997	Přesun sutě	19 799,39
998	Přesun hmot	14 003,55
PSV	Práce a dodávky PSV	1 983 125,50
711	Izolace proti vodě, vlhkosti a plynům	10 014,90
712	Povlakové krytiny	570 392,27
713	Izolace tepelné	361 845,40
721	Zdravotechnika - vnitřní kanalizace	15 018,30
764	Konstrukce klempířské	121 570,05
766	Konstrukce truhlářské	722 688,06
767	Konstrukce zámečnické	145 008,34
783	Dokončovací práce - nátěry	35 491,68
784	Dokončovací práce - malby a tapety	1 096,50
M	Práce a dodávky M	112 750,00
21	Elektromontáže	112 750,00
VRN	Vedlejší rozpočtové náklady	38 000,0
VRN3	Zařízení staveniště	32 000,00
VRN4	Inženýrská činnost	6 000,00
Náklady soupisu celkem		3 029 211,36 Kč

Zdroj: Interní materiály společnosti – vlastní zpracování

Společnost Gama, s.r.o. se přihlásila do výběrového řízení s nabídkovou cenou 4 291 500 Kč bez DPH. Výběrového řízení se účastnily celkem čtrnáct firem. Zadavatel požadoval, aby předpokládaná hodnota zakázky činila kolem 5 055 236 Kč bez DPH. I když se společnosti Gama s.r.o. podařilo u této zakázky snížit náklady oproti původní předpokládané hodnoty

zakázky až o 15 % tedy na cenu 4 291 500 Kč bez DPH, tak ani s tímto rozpočtem nebyla úspěšná. Výběrové řízení vyhrála firma MK-STAV BUILDING s.r.o. s nabídkou 2 894 186,48 Kč., které se podařilo snížit náklady až o 43 % oproti předpokládané cenové nabídce. Tato nabídka byla naprosto bezkonkurenční, jelikož vyhrála před nabídkou od společnosti **RADEKOV spol. s.r.o** s nabídkovou cenou **3 676 207 Kč bez DPH.** Důvodů neúspěchu u výběrového řízení může být několik. Např. společnost GAMA s.r.o. měla za cíl u této zakázky dosáhnout 20 % zisku, avšak kdyby snížila očekávaný zisk, nemohla by konkurovat s nabídkovou cenou.

Dalším důvodem je fakt, že vítězná firma je přímo specializuje na zateplení, opravy fasád a střech. Z toho důvodu je možno zrealizovat zakázku v kratším časovém horizontu než je uvedeno v zadávací dokumentaci a ušetřit tak nákladech na mzdy a obsluhu strojů, popřípadě materiálů s využitím modernějších a specializovanějších prostředků. Dalším důvodem může být skutečnost, že společnost MK-STAV BUILDING s.r.o. vykazovala v posledních letech kladný výsledek hospodaření a proto mohla zvolit strategii sestavení cenové nabídky se ztrátou, jen aby získala zakázku.

4.10 Návrh a doporučení

Zmíněné veřejné zakázky autor diplomové práce rozdělil na úspěšné a neúspěšné ve stejném srovnávacím poměru 2:2. Veřejné zakázky byly uskutečněny v roce 2015, který pro následující roky 2016 pomůže nasimulovat a určit směr firmy, kterým se dle kalkulací má GAMA, s.r.o. věnovat naplno.

4.10.1 Optimalizace cenové nabídky k neúspěšným zakázkám

Existuje mnoho způsobu, jak snížit náklady. Jedna z variant, jak uspět ve výběrovém řízení, je snížení cenové nabídky díky snížení očekávaného zisku.

U vybrané neúspěšné zakázky Zateplení budovy obce Zděchov počítala společnost se 10 % ziskem. Jedná se o malou zakázku. Společnost Gama, s.r.o. se ucházela ve výběrovém řízení o zakázku s **nabídkovou cenou 1 429 844,90 Kč včetně DPH.** Tuto zakázku prohrála, jelikož společnost **FABRIKO MORAVIA** předložila ve výběrovém řízení **nabídkovou cenu 1 227 128,28 Kč s DPH.**

Níže uvedená Tab. 4.14 udává vývoj nabídkové ceny v závislosti na snižování očekávaného zisku.

Tab. 4.14 Předpokládaný vývoj nabídkové ceny při snižování očekávaného zisku u zakázky zateplení fasády tělocvičny ZŠ Šafaříkova

Nabídková cena s DPH (Kč)	Nabídková cena bez DPH (Kč)	Celkové náklady (Kč)	Zisk (Kč)	Zisk (%)
1 429 844,9	1 181 690,0	1 063 521	118 169,0	10
1 401 248,0	1 158 056,2	1 063 521	94 535,2	8
1 358 352,7	1 122 605,5	1 063 521	59 084,5	5
1 329 755,8	1 098 971,7	1 063 521	35 450,7	3
1 286 860,4	1 063 521,0	1 063 521	0,0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

*Další neúspěšná veřejná zakázka byla zateplení fasády tělocvičny ZŠ Šafaříkova. Společnost u této zakázky chtěla **dosáhnout 20 % zisku**, protože se jedná o středně velkou zakázku.*

Tab. 4.15 zobrazuje, jak je potřeba snížit zisk, abychom dosáhli konkurence schopnosti vítězné společnosti.

Tab. 4.15: Předpokládaný vývoj nabídkové ceny při snižování očekávaného zisku

Nabídková cena (v Kč)	Celkové náklady (v Kč)	Zisk (Kč)	Zisk/ztráta (%)
4 291 500	3 433 200	858 300	20
3 862 350	3 433 200	429 150	10
3 647 775	3 433 200	214 575	5
3 433 200	3 433 200	0	0
3 218 625	3 433 200	-214 575	-5
3 004 050	3 433 200	-429 150	-10
2 892 471	3 433 200	-540 729	-13

Zdroj: Vlastní zpracování

*Aby společnost Gama, s.r.o. mohla vyhrát výběrové řízení, musela by snížit nabídkovou cenu o **33 %**. To znamená, že by zakázka byla ztrátová ve výši 13 % tedy **540 729 Kč**. Z tohoto důvodu by byla pro společnost zakázka velmi nevýhodná.*

*Z analýzy neúspěšných zakázek je zřejmé, že společnost Gama, s.r.o. má u stavebních prací typu **zateplení objektů** nevýhodu ve vynaložení vysokých nákladů na realizaci zakázky. To může být dáno např. **dražšími díly na zateplení** u dodavatele než konkurence nebo*

nedostatečné vybavení k vykonání těchto stavebních prací, proto musí využít služeb **subdodavatele**, avšak v některých případech to může být výhodné (sjednání dlouhodobé spolupráce, při které může nabídnout subdodavatel slevu). V oblasti, kde sídlí společnost Gama, s.r.o. působí společnosti (FABRIKO MORAVIA), které se přímo specializují na tento typ stavebních prací, proto mohou mít lepší pozici při výběrovém řízení, kde rozhoduje především nízká nabídková cena.

Pokud by chtěla být konkurenceschopná a uspět u výběrového řízení stavebních zakázek typu zateplení objektů, musela by se společnost Gama, s.r.o. detailně se zaměřit na sestavení individuální kalkulace a podrobně zkoumat. Ovšem to vyžaduje čas a odbornou znalost pracovníka k sestavení optimální kalkulace, proto by měla společnost zvážit, zda by to bylo pro výhodné nebo se raději zaměřit na jiný typ zakázky.

Společnost Gama, s.r.o. má konkurenční výhodu v oblasti revitalizací veřejných prostor typu návsi obcí, náměstí a stavba pozemních komunikací, u kterých dokáže nabídnout bezkonkurenčně nízkou nabídkovou cenu a zároveň splnit jedním z podnikových cílů jako je plánovaný zisk k zakázce.

4.10.2 Konkurenční výhoda Gamy, s.r.o.

Důvodem pro patřičné rozdělení a vysvětlení podmínek veřejných zakázek bylo ujasnění si **silných a slabých stránek firmy Gama, s.r.o.**, které jsou identifikovány ve všech čtyřech veřejných zakázkách.

Velmi zdařilá veřejná zakázka představovala revitalizaci návsi v obci Leskovec. Je patrné, že firma GAMA s.r.o. si dokáže vybudovat jméno a postavení pro stavební projekty zabývající se změnou a výstavbou prostorů **pro veřejné a sociální zázemí v centru obcí**. Kdy záběry na Obr. 4.1, 4.2, 4.3, dokazují propracovanost prvků, které zadavatel vymezil v podmínkách (venkovský styl, přírodní materiály, dřevo apod.). Zároveň podmínkou pro přihlášení k veřejné zakázce byla skutečnost, že firma GAMA s.r.o. od doby působení na stavebním trhu **vykonala nejméně tři typy podobných projektů**. Což se dá říci, že v tomto směru má GAMA s.r.o. **konkurenční výhodu** pro projekty, které zpřijemňují výstavbou a oprav centrum měst, které ocení obyvatelé obcí. GAMA s.r.o. dokáže si vyhrát s detaily designu v podobě zabudovaných laviček, odpadkových košů, stojanů na kola a dalších sociálních nutností.

Celá zakázka byla stanovena **na hodnotu 4 mil. Kč**, kdy konkurence se blížila **až skoro 5 mil. Kč**. Společnost Gama, s.r.o. dokázala stanovit výrazně nižší cenu než konkurence. To má za důsledek efektivní hospodaření s náklady, zejména na materiál, náklady na vyhotovení výkresů, náklady na stavební dohled a odvedenou práci dělníků. Může se předpokládat, že

pokud firma bude dobře prezentovat odvedenou práci na webových stránkách s cílením na veřejnost a vrchních činitelů okolních měst Zlínského kraje, bude považována za specialistu pro revitalizaci veřejných prostor s cílem vybudování menších náměstí a odpočívadel pro cyklisty a obyvatele.

Společnost GAMA s.r.o. má značné mezery pro veřejné zakázky typu jako například zateplení budovy ve Zděchově, kterou prohrála o zhruba 200 000 Kč. Nedá se s jistotou říci, že firma FABRIKO MORAVA s.r.o. si nabídkovou cenu nepodhodnotila a výstavbu nezajistila na pomezí nákladů. Avšak stanovisko, že GAMA s.r.o. prohrála veřejnou zakázku, to nemění. Lépe by si Společnost GAMA s.r.o. měla pohlídat kalkulační vymezení, protože prohrát zakázku o dá se říci zanedbatelnou částku je pro firmu zásadní, pokud se situace bude častěji opakovat. Navrhuje se, aby GAMA s.r.o. prozkoumala finanční strategii pro cenovou tvorbu nabídek kalkulačních vzorců na zakázky podobného typu zateplení.

4.10.3 Orientace na úspěšné projekty

Společnost Gama s.r.o. dle analýzy úspěšných a neúspěšných veřejných zakázek si nejlépe vede u koncových zákazníků, kteří předmět veřejné zakázky stanoví jako oprava či revitalizace veřejných prostor. Společnosti Gama s.r.o. by se měla u malých a středně velkých zakázek soustředit na vyhledávání projektů zabývajících se stavební prací na veřejné opravy a osvětlení. Města i vesnice v České republice se i díky dotacím z Evropské unie snaží o vytvoření sociální atmosféry pro obyvatele. Tyto zakázky města uvítají, jelikož trend požadavků obyvatel jsou budování laviček a pouličních osvětlení. Každé dokončení stavební práce je často doprovázeno slavnostním otevřením pro místní veřejnost. Při těchto slavnostech se doporučuje, aby i vedení stavebních firem bylo přítomno. Marketingová pomoc, která slavnostní otevření medializuje, přispěje k lepší propagaci společnosti GAMA s.r.o. v České republice.

Ziskávání již zmíněných stavebních prací do portfolia firmy přispěje se orientovat k typovým projektům, kde se nasadí nízké ceny stavebních úkonů za velký počet zakázek. Tak se vytvoří zákaznická skupina, která se stane ziskovým centrem společnost GAMA s.r.o., jelikož veřejnost potřebuje pravidelně změnu a opravy v daném městě. Pokud společnost nemá vytvořenou konkurenční analýzu, tak se doporučuje si ji urychleně vytvořit. Tím, že ceny se u konkurence zmapují, bude společnost Gama s.r.o. veřejné zakázky operovat s jistějším odhadem.

4.10.4 Motivační program pro zaměstnance

Stavební trh je velmi specifickou oblastí, která zahrnuje nejen zodpovědnost vyplývající ze vzniklých stavebních úprav, ale také pečlivost provedených prací. Nábor zaměstnanců do stavebních firem doprovázejí mnoha úskalí výběru vhodného zaměstnance. Žádost se přihlásit na výběrová řízení mohou podat dělníci, stavaři, stavební technici a dozorčí, ale také koordinátor stavebních projektů nebo manažer zodpovídající za veřejné zakázky. Různorodost těchto pozic přináší zavedené metody hodnocení zaměstnanců a benefity z nich vycházející. Navrhuje se, aby zaměstnanci na všech pozicích byly patřičně ohodnoceny nejen mzdovou složkou, ale také benefity, které motivují k pozitivnímu výkonu zaměstnance od nižších pozic až po nejvyšší rozhodující orgány společnosti Gama s.r.o.

Autor doporučuje rozdělit se metody hodnocení podle úspěšnosti a neúspěšnosti veřejných zakázek. Společnost Gama s.r.o. má cíl veřejnou zakázku vyhrát a realizovat. Aby veřejná zakázka byla úspěšná, musí zaměstnanci vyvíjet snahu sestavit vhodný rozpočet a podmínky veřejné zakázky, které u zadavatele zvítězí, ale také nepřipraví společnost Gama s.r.o. o zisk. Každý zaměstnanec bude mít rozdělen úkol zodpovědnosti se stanoveným termínem splnění a slíbenou odměnou.

Metody hodnocení podle úspěšných zakázek se navrhuje rozdělit na benefity pro zaměstnance, kteří jsou hodnoceni úkolovou mzdou a mzdou za provedení práce. Pro stavební dělníky, kteří zodpovídají za celkový výsledek stavebních úprav, budou dostávat vždy jednorázovou odměnu v podobě procenta ze zisku. Větší jednorázová odměna vyčíslena také z procenta ze zisku, bude určena pro stavebních dozor a technické odbornosti provedení práce. Vedení společnosti by jednorázové odměny měly brát jako součást benefitů pro zaměstnance, která motivační faktor podpoří, a proto stanovit odpovídající částku odměn. Zaměstnanci, kteří jsou hodnoceni mzdou za provedenou práci, budou hodnoceny přidáním variabilní složky platu. Další motivací pro tyto zaměstnance může být účast na stavebních veletrzích, zahraniční kurz anglického jazyka na oblast stavebního sektoru, týden dovolené navíc, lázeňský pobyt či peněžní odměna.

5 ZÁVĚR

Veřejné zakázky už v názvu mají charakter veřejného blaha v podobě změn veřejných prostor. Veřejnost je zastoupena obyvateli měst a obcí, kteří apelují na hlavní činitele měst s prosbou a podnětem pro změnu, kterou shledávají za přínosnou. Přínosem pro Zlínský kraj jsou veřejné zakázky, které revitalizují veřejné prostory, jako jsou náměstí, návsi, cyklistické stezky či pouhé zabudování laviček na frekventovaných místech. Právě tyto místa navštěvují obyvatelé měst a obcí Zlínského kraje, kdy veškeré nedostatky jsou hlavním předmětem veřejných zakázek pro budoucí období.

Jelikož autor diplomové práce pochází ze Zlínského kraje, dokáže vnímat nedostatky v okolí veřejných míst přísnějším pohledem, a proto shledává veřejné zakázky pro tento region za přínosné. Firma Gama s.r.o., která má sídlo ve Vsetíně, poskytla autorovi veřejné zakázky z minulých let, přesněji z roku 2015. Autor si zvolil dvě veřejné zakázky, u kterých vyhrála společnost Gama s.r.o. výběrová řízení, tudíž byly touto firmou realizovány. Mezi úspěšné zakázky patří Osvětlení cyklostezky Jasenice a vybudování návsi v obci Leskovec. Pro lepší objektivní názor byly zvoleny i zakázky neúspěšné. Mezi neúspěšné zakázky patří zateplení budovy obecního úřadu ve Zděchově a rekonstrukce tělocvičny ZŠ Šafaříkova.

Analýza veřejných zakázek se primárně zaměřila na neúspěšné zakázky. Zde se došlo k závěru, že je pro společnost Gama, s.r.o. neefektivní se zaměřovat na zakázky typu zateplování fasád objektu a střech, jelikož na realizaci vynakládají vyšší náklady než konkurence, která se přímo specializuje na zateplení objektů.

Návrhy a doporučení vycházejí z podrobné analýzy veřejných zakázek. Pro kulturu Vsetínského regionu (Zlínského kraje) je velmi důležité, aby místní stavební firmy jako je Gama s.r.o. se účastnily výběrových řízení a vyhrávali je. Z hlediska úspory nákladů a podpory měst je účelné, aby veřejné prostory tohoto regionu byly uskutečňovány stavebními firmami, které zde sídlí než stavební firmy z jiných krajů nebo z jiného státu. Tím se dle makroekonomického hlediska zvýší zaměstnanost a vzroste ekonomika kraje. Závěrem lze říci, že Gama s.r.o. se může v budoucích letech stát hlavním leaderem na stavebním trhu ve Zlínském kraji, pokud se cenové nabídky přizpůsobí podmínkám a stanoví se přiměřené náklady a zisk podle jednotlivých zakázek.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Odborná literatura

1. KOLEKTIV AUTORŮ. *Manažerské účetnictví - nástroje a metody*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 404 s. ISBN 978-80-7478-743-0.
2. KRÁL, Bohumil a kol. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2012. 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.
3. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada Publishing, 2012. 280 s. ISBN 978-80-247-4133-8.
4. OCHRANA, František. *Zadávání, hodnocení a kontrola veřejných zakázek Ekonomická analýza*. Praha: Ekopress, 2014. 153 s. ISBN 978-80-8692-946-0.
5. PAVEL, Jan. *Veřejné zakázky a efektivnost*. Praha: Ekopress, 2013. 124 s. ISBN 978-80-87865-04-0.
6. PONIŠČIAKOVÁ, Olga. *Náklady a kalkulácie v manažerském účtovníctve*. Bratislava: Lura edition, 2010. 200 s. ISBN 978-80-8078-360-0.
7. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2009. 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.
8. POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů*. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-247-5773-5.
9. SCHELLEOVÁ, Andrea. *Nejčastější problémy ve veřejných zakázkách*. Praha: Linde Praha, 2014. 120 s. ISBN 978-80-7201-857-4.
10. VYŠUŠIL, Jiří. *Rozpočetnictví a vnitropodnikové plánování*. Praha: Profess Consulting, 2004. 115 s. ISBN 80-7259-012-X.

Zákony a vyhlášky

11. Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách
12. Zákon č. 235/2004 Sb. i dani z přidané hodnoty
13. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Internetové odkazy

14. Kategorizace účetních jednotek od 1. 1. 2016 - Pohoda.cz. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>
15. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016 - Daňový portál profesionálů a daňových poradců. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z:

<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/http://www.vz24.cz/>

16. Druhy veřejných zakázek – STAVEBNÍonline.cz. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.stavebnionline.cz/druhy-vz.asp?ID=2&Pop=0&IDm=2113873&Menu=Druhy%20ve%F8ejn%FDch%20zak%E1zek>
17. Novela účetních postupů aneb připravte se na účetní změny v roce 2016 | spaudit.cz. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.spaudit.cz/novela-ucetnich-postupu-zmeny-roce-2016/>
18. Věstník veřejných zakázek - Ministerstvo pro místní rozvoj. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <https://www.vestnikverejnychzakazek.cz/>
19. Denní zpravodajství o veřejných zakázkách <http://www.vz24.cz/>
20. Stavebnictví - časové řady - Český statistický úřad. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/sta_cr
21. Přenesení daňové povinnosti (reverse charge) - Stormware.cz. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.stormware.cz/ucetni-pojmy/prenesení-danove-povinnosti/>
22. „Reverse charge“ – hojně využívaný daňový mechanismus - Finance.cz. [online] [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/298968-reverse-charge-hojne-vyuzivany-danovy-mechanismus/>

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
DPH	daň z přidané hodnoty
EBT	zisk před zdaněním
HSV	Hlavní stavební výroba
NRN	nepřímé režijní náklady
PHM	pohonné hmoty
PP	procento přirážky režijních nákladů
PSV	Přidružená stavební výroba
RZ	rozvrhová základna v Kč
VPÚ	vnitropodnikové účetnictví
ZŠ	základní škola

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22.4.2016


jméno a příjmení studenta

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Přehled veřejných zakázek získaných společností Gama, s.r.o. v období 2007 - 2015

Příloha č. 2 Výkaz zisků a ztrát společnosti Gama, s.r.o. za rok 2014

Příloha č. 3 Časový harmonogram prací zakázky Osvětlení cyklostezky Jasenice

Příloha č. 4 Soupis stavebních prací, dodávek a služeb zakázky Osvětlení cyklostezky Jasenice